

# Hastane Bölüm Maliyet Analizi

Dr. Hakan GÜVENER • Dr. Emine AYHAN



*elagmır*

ÖZGÜR  
YAYINLARI

# Hastane Bölüm Maliyet Analizi

Dr. Hakan GÜVENER

Dr. Emine AYHAN



Published by

**Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.**

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 [www.ozguruyinlari.com](http://www.ozguruyinlari.com)

✉ [info@ozguruyinlari.com](mailto:info@ozguruyinlari.com)

---

## Hastane Bölüm Maliyet Analizi

*Hospital Departmental Cost Analysis*

Dr. Hakan Güvener • Dr. Emine Ayhan

---

Language: Turkish-English

Publication Date: 2024

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

**ISBN (PDF):** 978-975-447-864-8

**DOI:** <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub409>

---



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>

This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

---

Suggested citation:

Güvener, H., Ayhan, E. (2024). *Hastane Bölüm Maliyet Analizi*. Özgür Publications.

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub409>. License: CC-BY-NC 4.0

---

*The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozguruyinlari.com/>*

---



Bu Kitap, 'Güvener, H., & Ayhan, E. (2023) Sağlık Kuruluşlarında Maliyet Analizi: Bir Üniversite Hastanesi Acil Servis Uygulaması. *EKEV Akademi Dergisi*(96),94-104. ' adlı araştırmanın genişletilmiş versiyonudur.



## Sunuş

Sağlık kuruluşları artan sağlık hizmet maliyetlerine rağmen hastalara yüksek kalitede sağlık hizmeti sunma gayreti içerisindeyken, toplum, Sosyal Güvenlik Kurumu, özel sağlık sigorta şirketleri, sivil toplum kuruluşları, medya, rakip sağlık kuruluşları, ilaç ve tıbbi malzeme tedarik firmaları ve sendikalar gibi birçok dışsal faktörün etkisine maruz kalmaktadır. Sağlık hizmetleri sektöründe kullanılan teşhis, tetkik ve tedavi hizmetlerinin maliyetleri diğer sektörlerle göre nispeten yüksektir. Günümüzde sağlık kuruluşları son teknolojik tıbbi cihazlar, ilaçlar ve yeni uygulamalar ile hastalarına en kaliteli sağlık hizmetini sunmak için yüksek harcamalar yapmaktadırlar. Sağlık hizmetleri sektöründe yer alan kuruluşlar için artan bu maliyetlerin kontrol edilmesi ve kaynakların etkin kullanılması büyük önem taşımaktadır.

Sağlık kuruluşlarında maliyet analizi yapmak; kıt ve önemli kaynakların yönetilmesine, sunulan sağlık hizmetinin verimliliğine, yöneticilerin karar verme süreçlerine, hastanenin mevcut mali durumunu görmeye ve finansal sürdürülebilirliği değerlendirmeye yardımcı olabilir. Sağlık yöneticileri maliyet analizi ile kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığını değerlendirme imkânı bulmaktadırlar. Böylelikle gereksiz harcamaları engelleyerek verimliliği artırılabilirler. Maliyet analizi, sunulan sağlık hizmetinin maliyetini etkileyen faktörlerin ortaya çıkarılmasını sağlayarak daha iyi sağlık hizmeti sunma yollarını bulmaya yardımcı olabilir. Analiz yapma sağlık bakım sürecini gözden geçirerek daha etkili ve verimli yöntemler belirlemeye rehberlik edebilir. Sağlık kuruluşlarında maliyet analizi yapmak, hastane yöneticilerine geleceğe dönük stratejiler geliştirmeye yardımcı olacak veriler sağlayabilir. Ayrıca sunulan sağlık hizmetinin fiyatlandırılmasına katkı sağlayabilir. Analiz yapmak sağlık kuruluşunun finansal durumunu anlama ve bütçe oluşturulmasına yardımcı olabilir.

Kamu ya da özel sağlık kuruluşlarında maliyet analizi yapmanın gerekliliği, hastaneye ve yöneticilerine sunduğu avantajlar göz önüne alındığında bu alanda kapsamlı bir çalışma yapmanın alana ve literatüre katkı sağlayabileceği düşünülmüştür. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlarda olduğu gibi hastanelerde de maliyetleri belirlemek oldukça zor ve karmaşık bir süreçtir. Alanyazında sağlık kuruluşlarında yapılmış birçok maliyet analizi çalışması olmakla birlikte maliyet analizinin her aşamasının kapsamlı bir şekilde açıklandığı çok az araştırma olduğu görülmüştür. Bu kitap, kamu hastaneleri dahil olmak üzere tüm sağlık işletmelerinde nitelikli personel, kaynak ve üst yönetimin desteği ile bir maliyet sisteminin oluşturulabileceğini ortaya koymaktadır. Kurulacak maliyet sistemine düzenli olarak veri akışını sağlayacak bir yapı ve buna entegre bilgi işlem modülünün oluşturulması, kurumun finansal yapısının takibini sağlamaya yardımcı olabilir. Bu kitabın sağlık hizmetleri sektöründe olan yöneticilere ve karar vericilere, kurumlarında maliyet analizi sistemini inşa ederken rehberlik edebileceği düşünülmektedir.

Hastane bölüm maliyet analizi kitabı  bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hastane kuruluşlarının yapısı ve özellikleri ile Türkiye’de bazı sağlık göstergeleri hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde maliyet muhasebesi ve hastanelerde maliyet unsurları açıklanmaya çalışılmıştır. Kitabın nc bölümünde bir kamu niversite hastanesi Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı’nın 2022 yılına ait bölüm maliyet analizi uygulaması yer almaktadır.

Son olarak bu kitabın uygulama bölümünde verdikleri destekten ötürü Hastane Başhekimliğine, Başmdrlğne, Başhemşireliğine, Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına, Teknik Hizmetler Müdürlüğüne ve hastanenin diğer tıbbi, idari ve mali bölüm çalışanlarına teşekkür ederiz.

Dr. Hakan GÜVENER

Dr. Emine AYHAN

Ocak 2024

# İçindekiler

Sunuş	v
1 Hastane Kuruluşları	1
Hastane Kavramı ve Hastanelerin Tarihsel Gelişimi	1
Hastanelerin Türleri ve Sınıflandırılması	3
Anatomik ve Fizyolojik Uzmanlık Türüne Göre Hastaneler	4
Hizmet Sunulan Hasta Gruplarına Göre Hastaneler	5
Tedavi İçin Benimsenen Tıp Sistemine Göre Hastaneler	7
Hastanelerin Özellikleri	14
Hastanelerin Fonksiyonları	16
Türkiye’de Bazı Sağlık Göstergeleri	18
2 Hastanelerde Maliyet Sistemi	27
Maliyet Muhasebesi	27
Maliyet Muhasebesinin Amaçları	32
Maliyet Muhasebesi Kavramları	34
Maliyet Muhasebesinin Bazı Temel İlkeleri	36
Maliyet Unsurları	38
Direkt Giderler ve Endirekt Giderler	40
Hastane Muhasebe ve Maliyet Sistemi	40
Hastanelerde Maliyet Unsurları	42
Faaliyet Hacimlerine Göre Giderler	45
Dağıtım Esasına Göre Giderler	47
Giderlerin Dağıtımı	48
3 Hastane Bölüm Maliyet Analizi Uygulaması	53
Uygulama	54
Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına Ait Doğrudan Giderlerin Belirlenmesi	55



Hastane Genel Hizmet Üretim Giderlerinin Belirlenmesi ve Bölümlere Yansıtılması	60
Birinci Dağıtımın Yapılması	64
İkinci Dağıtımın Yapılması	83
Üçüncü Dağıtımın Yapılması	94
Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Bölüm Toplam Maliyetinin Belirlenmesi	109
Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Hasta Maliyetinin Belirlenmesi	116
Değerlendirme ve Sonuç	117
Kaynaklar	121

## Hastane Kuruluşları

### Hastane Kavramı ve Hastanelerin Tarihsel Gelişimi

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre hastane, ‘Hastalara yatarak veya ayakta tanı, tedavi ve bakım hizmetlerinin hekim, hemşire ve diğer sağlık çalışanları tarafından verildiği sağlık kuruluşu; sayrılarevi, darüşşifa, şifahane’ olarak tanımlanmaktadır ([www.sozluk.gov.tr/](http://www.sozluk.gov.tr/)). ‘Hastane’, ‘otel’, ‘spital’ ve ‘hospis’ kelimelerinin hepsi Latince ‘yabancılar için eğlence yeri, pansiyon, han, misafir odası’ anlamına gelen hospitium kelimesinden türetilmiştir (Lewis ve Short, 1958). Benzer şekilde bir tanımlamada Turner (2006) tarafından yapılmıştır. Turner, hastaneleri yalnızca hasta bakımının yapıldığı yerler değil aynı zamanda bilginin üretildiği geleneksel alanlar olarak tanımlamış ve hastane kelimesinin ‘misafirperverlik’ kelimesinden türetildiğini belirtmiştir. Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde yataklı tedavi kurumları olarak ifade edilen hastaneler; ‘Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır.’ şeklinde tanımlanmıştır ([www.mevzuat.gov.tr/](http://www.mevzuat.gov.tr/)).

Tarihsel ve coğrafi gelişimine bakıldığında ise Ortaçağ Avrupa’sında ilk örnekleri görülmeye başlanan ve günümüzde hastane olarak nitelendirdiğimiz kurumlar, hac ziyaretleri ile yakından ilişkili olarak kurulmuştur. Hastane olarak nitelendirebileceğimiz ilk basit yapılar, hac ziyaretleri gibi dini faaliyetlerde bulunurken hastalananlara destek olmak amacıyla manastır önlerinde görülmeye başlanmıştır. İngiltere’de 1066 ile 1550 yılları arasında manastır önlerinde faaliyet gösteren yaklaşık 700 kurum bulunmaktaydı.

Bu kurumlar içerisinde lazar evleri olarak nitelendirilen ve çağın en ölümcül hastalıklarından biri olan cüzzam tedavisine yönelik hizmet veren kurumlarda bulunmaktaydı. Bu kurumlarda bildiğimiz anlamda tıbbi tedaviden ziyade dini ve ayinsel törenler düzenlenmekte, hastalara dua edilmekte, hayırseverlerin ruhsal gelişimine yardımcı olunmaktaydı. Hastane olarak nitelendirdiğimiz bu kurumlar kilise ve manastırlara bağlı vakıf kurumları olarak görülmektedir (Turner, 2006). Hıristiyanlığın ilk yıllarında, kilisenin hayırsever yardımlarının yalnızca hastalara bakmayı değil aynı zamanda açları beslemeyi, dul kadınlara ve çocuklara bakmayı, yoksulları giydirmeyi ve yabancılara konukseverlik sunmayı da kapsayan bir hemşirelik geleneği şeklinde geliştiği görülmektedir. Bu dini hayırseverlik ahlakı, beşinci ve altıncı yüzyıllarda manastır tarikatlarının hızla büyümesiyle devam etmiş ve Orta Çağ'a kadar yayılmıştır. Manastırlara, bakım yapılmasının rahatlık ve manevi destek sağlamak anlamına geldiği koğuşlar eklenmiş (Bullough ve Bullough, 1993) ancak Avrupa'da baş gösteren rönesans ve reform hareketleri sonucunda hasta ve sakatlara yönelik bu dini kurumlar kapatılmıştır. Bununla birlikte Avrupa'da rönesans hareketleri bilimsel araştırmaların artmasına da neden olmuştur. Bu gelişmeler hekim sayısının artmasını ve sağlık alanında ilerlemelerin gerçekleşmesini sağlamıştır. Özellikle anatomi alanında hızlı bir gelişim sağlanmış ve bu alanda uzmanlar yetişmiştir. İdam edilen kişilerin vücutlarında cerrahi işlemler ve araştırmalar yapılmıştır (Nasuhioğlu, 1974). Ortaçağ Avrupa'sında bu gelişmeler olmasına rağmen 1600'lü yıllarda 200.000 nüfuslu Londra'da sadece üç küçük hastanenin faaliyet gösterdiği görülmektedir (Turner, 2006).

Türk İslam coğrafyasına bakıldığında ise bugün hastane olarak adlandırılan şifahaneler yaygın olarak bulunmaktaydı. Selçuklulardan Osmanlı İmparatorluğuna kadar Anadolu'da hüküm sürmüş Türk devletlerinde sağlık hizmetleri alanında faaliyet gösteren kurumlarda çeşitli tedavi yöntemleri uygulanmaktaydı. Sağlık hizmetlerinin sunulması amacıyla yapılan şifahaneler, hasta ve düşkünlerin muayene ve tedavi olduğu, çeşitli ilaçlar ile baş ağrısı, kulunç, yüksek ateş ve cilt hastalıklarının tedavi edilmeye çalışıldığı ayrıca tıp ve sağlık eğitiminin verildiği kurumlar olarak hizmet vermekteydi (Kılıç, 2012). Osmanlı İmparatorluğu döneminde dünyada bulaşıcı hastalıklarda görülen muazzam artış ve bunların neden olduğu ölümler, sağlık hizmetleri alanına verilen önemi artırmıştır. Özellikle sağlık alanında ıslahatlarda bulunulmuş, bulaşıcı hastalıkların engellenmesi amacıyla karantinaya alma veya toplu tedavi uygulama yöntemleri yapılmıştır. Bununla birlikte koruyucu ve tedavi edici sağlık kuruluşları artırılmış, halkın sağlığına yönelik politikaların uygulanması yerel yöneticilere bırakılmıştır. Yabancı dillerde yazılmış tıp kitaplarının

tercümeleri yapılarak tıp eğitimi alan öğrencilere katkı sağlanmıştır (Çavdar ve Karcı, 2014; Aslan ve Erdem, 2017).

Hastalıkların kendi doğal alanlarında iyileşebileceğine olan antik dönem inancı hastaların hastane gibi kurumlarda tutulmasına olanak vermemiştir. Zaman içerisinde hekim ve bilim insanlarının önderliğinde hastaların bir arada tutularak tedavi olmasına ve bulaşıcı hastalığı olan hastaların sıkı gözetimde tutulabileceği hastaneler yapılarak bu kurumlarda tıp ve sağlık eğitimi verilmiştir. Başlangıçta sadece aristokratlara ve askerlere hizmet veren bu kurumlar zaman içerisinde özellikle salgın hastalık dönemlerinde bölge halkının hizmetine sunulmuştur. 1800'li yıllardan itibaren günümüz hastane anlayışı yerleşmeye başlamış hatta o dönemin ölümcül hastalıkları ile mücadele eden branş hastaneler kurulmuştur (Aslan ve Erdem, 2017). 1925 yılına gelindiğinde hastaneler profesyonel personellerinin çabası ve artan tıp teknolojisi ile hastaları iyileştiren ve tedavi eden kurumlar haline gelmiştir. Hastaneler, röntgen, laboratuvar ve aseptik cerrahinin avantajlarıyla faaliyet göstermekte, hastane ameliyathaneleri, tüm teknik donanımı ve uzman personeliyle ameliyatın gerçekleştirilebileceği en güvenli ve uygun yerler haline gelmiştir (www.nursing.upenn.edu). Hastaneler zaman içerisinde akıl hastaneleri, askeri hastaneler ve genel hastaneler olarak hizmet vermeye başlamıştır. 2000'li yıllara doğru kamu sektörünün himayesinde olan hastanelere mülkiyeti şahıs veya vakıflarda olan ve kâr amacı güden özel hastaneler eklenmeye başlamıştır. Özellikle Batı toplumlarında koruyucu sağlık hizmetlerinin önemi anlaşılmış, aşılama ve bağışıklama programlarını yürütebilecek aile sağlığı merkezleri ve aile hekimliği programları başlatılmıştır. Sağlık hizmetleri sektöründe yaşanan bu değişim ve gelişim; günümüzün birinci, ikinci ve üçüncü basamak hastanelerine evrilmiştir (Aslan ve Erdem, 2017).

### **Hastanelerin Türleri ve Sınıflandırılması**

Dünya Sağlık Örgütü'ne göre "Hastaneler, kritik kaynak ve bilgi depolarıdır. Sağladıkları müdahalelere, sağlık sisteminde oynadıkları rollere ve çevrelerindeki topluluklara sundukları sağlık ve eğitim hizmetlerine göre sınıflandırılabilirler" (www.who.int). Hastaneler klinik temele dayalı veya klinik olmayan düzeyde sınıflandırılabilirler. Klinik temele dayalı hastaneler belirli bir alanda takip edilen tedavi sisteminin kriterlerine göre sınıflandırılabilirler. Bunlar belirli bir hastalık veya insan vücudunun bir kısmında ihtisaslaşmış alanlara dayalı olabilir. Öte yandan, hastaneler klinik temele dayalı olmayan sınıflandırma yöntemlerine göre de gruplanabilirler. Bunlar hastanenin büyüklüğüne, sunulan hizmet türü ve olanaklarına veya mülkiyetlerine göre yapılabilir (Balasubramanian, 2023).

Literatürde hastaneler farklı şekillerde gruplandırılmaktadır. Bu kitapta hastaneler; klinik temele dayalı ve klinik temele dayalı olmayan sınıflandırmaya göre gruplandırılmış ayrıca Sağlık Bakanlığı tarafından hastane rollerinin kurum bazlı belirlenmesine ve gruplandırılmasına da yer verilmiştir.

### 1- Klinik Temele Dayalı Sınıflandırma

Klinik temele dayalı sınıflandırma; anatomik ve fizyolojik uzmanlık türüne göre, hizmet sunulan hasta grubuna göre ve tedavi için benimsenen tıp sistemine göre yapılmıştır.

#### Anatomik ve Fizyolojik Uzmanlık Türüne Göre Hastaneler

Bu hastaneler, genel hastane, kalp hastanesi, ortopedi, pediatri, doğum, onkoloji, fizik tedavi, psikiyatri, göz ve geriatri hastaneleridir.

**Genel Hastaneler:** Birden fazla tıbbi bölüme ve farklı uzmanlık alanlarına sahip olan ve çok çeşitli sağlık hizmetlerini bir arada kapsamlı bir şekilde sunan hastanelerdir ([www.pharmacyinfo.com](http://www.pharmacyinfo.com)). Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde genel hastaneleri 'Her türlü acil vaka ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır' şeklinde tanımlamıştır ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)).

**Kardiyoloji Hastaneleri:** Kalp ile ilgili rahatsızlıkların tanı, teşhis ve tedavisinde uzmanlaşmış ve gelişmiş kalp bakım üniteleri, özel ekipmanların ve uzman kardiyologların görev yaptığı hastanelerdir.

**Ortopedi Hastaneleri:** Kemik ve eklem bozuklukları, kırıklar, spor yaralanmaları ve omurga rahatsızlıkları dahil olmak üzere kas-iskelet sistemi rahatsızlıklarının tedavisine yönelik ihtisaslaşmış hastanelerdir. Bu hastanelerde genellikle uzman ortopedi cerrahları ve fizyoterapistler görev yapmaktadır.

**Pediatri Hastaneleri:** Pediatri hastaneleri, yalnızca çocukların ve ergenlerin tıbbi ihtiyaçlarının karşılandığı hastanelerdir. Pediatrik rahatsızlıklara kapsamlı teşhis, tetkik ve bakım sağlamak için bünyesinde uzman çocuk doktorları ve pediatri hemşireleri bulunan, çocuklara uygun şekilde dizayn edilmiş çocuk dostu tesislere sahip hastanelerdir.

**Doğum Hastaneleri:** Doğum merkezleri veya doğumhane olarak da bilinen doğum hastaneleri, hamile anneler için doğum öncesi, doğum ve doğum sonrası bakım konusunda branşlaşmış hastanelerdir. Bu hastanelerde hem annenin hem de yeni doğanın sağlığını korumak için kadın doğum uzmanları, ebeler ve neonatologlar görev yapmaktadırlar.

**Onkoloji Hastaneleri:** Çeşitli kanser türlerinin teşhisi, tedavisi ve yönetimi konusunda branşlaşmış; bünyesinde onkologlar, radyasyon tedavisi departmanları, cerrahi üniteler ve kanser bakımına yönelik diğer uzmanlaşmış hizmetleri barındıran hastanelerdir.

**Psikiyatri Hastaneleri:** Psikiyatrik bozukluğu olan bireylere yönelik uzmanlaşmış ruh sağlığı hizmetleri sunan hastanelerdir. Ruh sağlığı sorunları olan hastaları teşhis etmek, tedavi etmek ve desteklemek için bünyesinde psikiyatristler, psikologlar, terapistler ve diğer akıl sağlığı uzmanlarını bulunduran sağlık merkezleridir.

**Rehabilitasyon Hastanesi:** Cerrahi müdahaleler, yaralanmalar veya kas iskelet yapısında oluşan zayıflatıcı durumlara yönelik girişimler sonrasında hastaya uygulanan tedaviyi desteklemek amaçlı özel bakım ve terapi sağlanan hastanelerdir. Hastaların işlevsel olarak bağımsız hareket edebilme yeteneğini yeniden kazanmalarına yardımcı olmak için hizmet veren bu kurumlarda, fizik tedavi hizmetleri, mesleki terapi ve diğer rehabilitasyon hizmetleri sunulmaktadır.

**Göz Hastaneleri:** Görme bozuklukları, katarakt, vitrektomi, şaşılık, glakom, oküloplastik ve retina rahatsızlıklarının tedavisi gibi pek çok görme bozukluklarının tanı, tetkik ve tedavisinde branşlaşmış hastanelerdir. Bu hastanelerde görme bozukluklarının tedavisi uzman oftalmologlar ve optometristler tarafınca sağlanır.

**Geriatri Hastaneleri:** Özellikle demans, alzheimer hastalığı ve hareket etme sorunları gibi yaşa bağlı rahatsızlıkları olan yaşlı hastaların, tıbbi ihtiyaçlarını karşılamada ve bakımını sağlamada branşlaşmış kurumlardır. Bu kurumlarda uzman geriatristler ve hemşireler tarafından rehabilitasyon hizmetleri de dahil olmak üzere kapsamlı geriatrik bakım sağlanır ([www.pharmacyinfoline.com](http://www.pharmacyinfoline.com)).

## **Hizmet Sunulan Hasta Gruplarına Göre Hastaneler**

Hastaneler tıbbi temele dayalı olarak hizmet sundukları hasta gruplarına göre de sınıflandırılabilirler. Hasta gruplarına göre bazı yaygın hastane türleri şu şekildedir.

**Genel Hastaneler:** Bu hastaneler yetişkinler, çocuklar ve yaşlılar dahil olmak üzere çok çeşitli hasta gruplarına bir arada hizmet veren kurumlardır. Acil servis hizmetleri, cerrahi hizmetler, doğum hizmetleri ile birlikte kardiyoloji, nöroloji, pediatri ve benzeri uzmanlaşmış bölümleri bünyesinde bulunduran, kapsamlı tıbbi hizmetlerin bir arada sağlandığı hastanelerdir.

**Pediyatri Hastaneleri:** Bu hastaneler yalnızca çocuklara ve ergenlere yönelik tıbbi bakım sağlama konusunda uzmanlaşmıştır. Çocuk ve ergen hastaların tüm sağlık ihtiyaçlarını karşılamak üzere eğitilmiş pediatri uzmanları ve diğer uzmanları bünyesinde bulunduran kurumlardır.

**Kadın Hastalıkları Hastaneleri:** Bu hastaneler doğum, jinekoloji ve üreme sağlığı dahil olmak üzere kadın sağlığı sorunlarına odaklanmış sağlık kurumlarıdır. Doğum öncesi bakım, doğum ve doğum sonrası sağlık hizmeti sunan bu hastanelerde infertilite hizmetleri ile meme sağlığı bakımı gibi hizmetler de sunulmaktadır.

**Geriyatri Hastaneleri:** Özellikle yaşa bağlı hastalıkları, kronik rahatsızlıkları ve karmaşık tıbbi ihtiyaçları olan yaşlı yetişkinlerin sağlık bakım ihtiyaçlarını karşılamada branşlaşmış hastanelerdir. Bu hastanelerde yaşlılar için geriyatrik değerlendirme, hafıza bakımı ve rehabilitasyon için özel programlar sağlanır.

**Psikiyatri Hastaneleri:** Psikiyatrik bozuklukları veya davranışsal sağlık sorunları olan bireyler için uzmanlaşmış ruh sağlığı hizmetleri sağlanan hastanelerdir. Bu kurumlarda akıl sağlığına yönelik hastalar için kapsamlı değerlendirmeler, tedavi ve rehabilitasyon programları sunulmaktadır.

**Rehabilitasyon Hastaneleri:** Rehabilitasyon hastaneleri, yaralanmalardan, ameliyatlardan veya hastalıklardan ötürü rehabilitasyon ihtiyacı olan hastalar için yoğun rehabilitasyon bakımı sağlayan sağlık kurumlarıdır. Bu hastanelerde fiziksel engelli, felçli, omurilik deformasyonu olan ayrıca terapi ve destek gerektiren diğer rahatsızlıkları olan bireyler için özel rehabilitasyon programları sunulmaktadır.

**Özel Dal Hastaneleri:** Kanseri merkezleri, ortopedi hastaneleri, kalp hastaneleri veya göz hastaneleri gibi belirli tıbbi uzmanlıklara ayrılmış hastanelerdir. Bu tesisler, kendi alanlarında uzmanlaşmış bakım sunmak için yüksek düzeyde uzmanlığa ve gelişmiş ekipmanlara sahiptir (www.pharmacyinfoline.com). Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği özel dal hastanelerini ‘Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar veya belirli bir hastalığa tutulanların yahut bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır’ şeklinde tanımlamaktadır (www.mevzuat.gov.tr).

**Eğitim Hastaneleri:** Eğitim hastaneleri tıp fakülteleri veya üniversitelere bağlı hastanelerdir. Bu hastanelerde tıp öğrencilerine ve uzmanlık eğitimi alan asistan hekimlere gerekli teorik ve pratik eğitim verilirken aynı zamanda hastalara sağlık hizmeti sunulmaktadır. Bu hastaneler genellikle gelişmiş araştırma programlarına ve son tıbbi teknolojik cihazlara sahiptirler (www.pharmacyinfoline.com). Sağlık Bakanlığı bu hastaneleri ‘Öğretim, eğitim ve

araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır' şeklinde tanımlamaktadır (www.mevzuat.gov.tr).

**Kırsal Hastaneler:** Kırsal hastaneler şehir merkezlerinden uzak bölgelerde bulunan ve sağlık hizmetlerine erişimi sınırlı olan topluluklara hizmet veren kurumlardır. Kırsal nüfusun ihtiyacı olan temel tıbbi bakım, acil servis ve bazı branşları bünyesinde bulunduran hastanelerdir (www.pharmacyinfo.com). Sağlık Bakanlığı bu gruba giren hastaneleri İlçe ve Belde Hastanesi olarak ifade etmektedir. Bu hastaneleri 'Bünyesinde 112 hizmeti, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini bütünleştiren, görev yapan tabiplerin hasta kabul ve tedavi ettiği, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır.' şeklinde tanımlamaktadır (www.mevzuat.gov.tr).

**Askeri Hastaneler:** Askeri hastaneler muvazzaf askeri personele, gazilere ve ailelerine tıbbi bakım sağlayan kurumlardır. Bu hastaneler Savunma Bakanlığı tarafından işletilmektedirler. Bu hastanelerde genel sağlık hizmetleri, travma bakımı ve askeri hizmetlerle ilgili yaralanmalara yönelik özel bakım da dahil olmak üzere çok çeşitli hizmetler sunulmaktadır (www.pharmacyinfo.com). Ülkemizde 31 Temmuz 2016 tarihinde askeri hastaneler Sağlık Bakanlığı'na devredilmiştir.

### **Tedavi İçin Benimsenen Tıp Sistemine Göre Hastaneler**

Dünyanın dört bir yanındaki hastaneler bölgeye, kültüre ve o bölgede yaygın olan tıbbi uygulamalara bağlı olarak genellikle tedavi için farklı tıp sistemlerini benimsemektedirler. Yaygın olarak bilinen tıp sistemlerinden bazıları ve bunlarla ilişkili faaliyet gösteren hastaneler şu şekildedir.

**Allopatik veya Batı Tıbbi:** Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avrupa ve diğer pek çok ülkede benimsenmiş baskın tıp sistemidir. Allopatik tıbbi uygulayan hastaneler, ameliyat, farmasötik müdahaleler ve ileri teşhis prosedürlerini de içeren çok çeşitli tedaviler sunmaktadırlar.

**Geleneksel Çin Tıbbi:** Çin kökenli bütünsel bir tıp sistemidir. Geleneksel Çin Tıbbını benimsemiş hastanelerde; akupunktur, bitkisel ilaçlar, masaj ve diyet terapilerinin yanı sıra kupa çekme ve tai chi gibi diğer tekniklerle sağlık hizmeti sunulmaktadır.

**Ayurveda:** Kökenini Hindistan'dan alan Ayurveda, sağlık ve sağlıklı yaşama kişiselleştirilmiş bir yaklaşımı benimseyen eski bir tıp sistemidir. Ayurveda hastaneleri bitkisel ilaçlar, diyet teknikleri, yoga, meditasyon ve çeşitli detoksifikasyon prosedürlerine dayalı tedaviler sunmaktadırlar.



**Naturopati:** Naturopati, doğal tedavilerin bir kombinasyonunu kullanarak vücudun doğal iyileştirme yeteneklerini desteklemeyi amaçlayan bir tıp sistemidir. Naturopatik hastaneler bitkisel ilaç, beslenme danışmanlığı, homeopati, hidroterapi ve yaşam tarzı değişiklikleri gibi tedaviler sunmaktadırlar.

**Homeopati:** Homeopati, vücudun kendi kendini iyileştirme yeteneklerini geliştirmek için yüksek oranda seyreltilmiş maddeler kullanan bir tıp sistemidir. Homeopatik hastaneler “benzer benzeri iyileştirir” prensibine göre reçete edilen bireyselleştirilmiş ilaçlara dayalı tedavi sağlamaktadır.

**Unani Tıbbı:** Unani tıbbının kökleri antik Yunanistan’a kadar uzanır ve Güney Asya ve Orta Doğu’da yaygın olarak uygulanmaktadır. Unani Hastanelerinde bitkisel ilaçlar, diyet tavsiyeleri, hacamat ve diğer terapötik müdahalelere dayalı tedaviler sunulmaktadır.

**Geleneksel Kore Tıbbı:** Geleneksel Kore Tıbbı, Çin tıbbı, yerli Kore uygulamaları ve modern tıbbın unsurlarını birleştirerek sağlık hizmeti veren tıp sistemidir. Geleneksel Kore Tıbbını benimseyen hastanelerde akupunktur, bitkisel ilaç, moxibustion gibi tedavilerin yanı sıra Sasang tıbbı gibi Kore’ye özgü tedaviler de sunulmaktadır (www.pharmacyinfo.com).

## 2- Klinik Temele Dayalı Olmayan Sınıflandırma

Klinik temellere dayalı olmayan hastane gruplandırması şu şekilde yapılabilir.

**A. Mülkiyet/Kontrol Esasına Göre Sınıflandırma:** Bu kriterlere göre kategorize edilen hastaneler aşağıdaki türlerdendir.

**Kamu Hastaneleri:** Bu hastaneler, ticari olmayan Merkezi veya Eyalet Hükümetlerinin veya kamu kuruluşlarının kontrolü altında bulunan kurumlardır. Bu hastaneler sağlık hizmet sunumunda Merkezi veya Eyalet Hükümetlerinden mali destek almaktadırlar. Bu hastaneler genel ve özel dallarda hizmet verebilmektedir (Balasubramanian, 2023; www.pharmacyinfo.com).

**Özel Hastaneler:** Bu hastaneler, ticari niteliğe haiz ve Şirketler Kanunu’na tabi kurulmuş, halka açık limited şirketlerdir. Genel hastane niteliğinde veya çeşitli branşlarda uzmanlaşmış dal hastaneleri şeklinde olabilirler (www.pharmacyinfo.com). Sağlık Bakanlığı özel hastaneler yönetmeliğine göre özel hastanelerin nitelikleri, yatak sayıları ve bünyesinde bulundurması gereken asgari şartlar şunlardır:

- Özel hastaneler, yönetmelikte var olan ve asgari olarak öngörülen bina, hizmet ve personel standartlarına haiz olmak kaydıyla, yirmi

dört saat süreyle sürekli ve düzenli olarak, bir veya birden fazla uzmanlık dalında hastalara ayakta ve yatırarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti verirler.

- Özel hastaneler, gözlem yatakları hariç en az yüz hasta yataklı olarak açılabilir. Ayrıca yoğun bakım yatak sayısı ile kuvöz sayılarının toplamı, toplam hasta yatak sayısının yüzde 30'unu geçemez.
- Ruhsatlı ve faal özel hastanelerin yönetmelikte belirtilen bina ve fiziki şartları mevcut binasında veya yeni binaya taşınarak sağlamaları kaydıyla;

a) Yatak sayısı yüzün altında olan ve uzman hekim kadrosu asgari 33 olan özel hastanelerin kapalı alanı 25 bin metrekareyi aşmaması halinde yatak sayılarının yüze çıkarılmasına izin verilir.

b) 25 bin metrekarenin üzerinde kapalı alanda faaliyet göstermek isteyen özel hastanelerin tek başına veya birleşerek asgari uzman hekim kadrosunun 2 katı kadar klinisyen uzman hekim kadrosu olması durumunda bu alanı kullanmasına ve toplam yatak sayısı yüzün altında ise yüze çıkarılmasına izin verilir (www.mevzuat.gov.tr).

**Gönüllü/Vakıf Hastaneleri:** Bu hastaneler, 1860 Dernek Kayıt Yasası veya 1882 Kamu Güven Yasası veya Merkezi ve Eyalet Hükümetlerinin herhangi bir kanuna tabi kurulmuş hastanelerdir. Ticari olmayan nitelikte hizmet sunan bu hastaneler, kamu veya özel fonlar tarafından desteklenmektedirler (www.pharmacyinfo.com). Türkiye'de Üniversite Hastaneleri ve Vakıf Hastaneleri bu grupta değerlendirilebilir. Bu hastaneler Sağlık Bakanlığı'na bağlı olmayıp kamu adına hizmet üreten kurumlar veya genellikle gönüllülük prensibine göre işletilen tüzel niteliğe sahip kuruluşlardır (Hayran, 2012).

**Özel Huzur ve Bakım Evleri:** Ticari nitelikte faaliyet gösteren bu kurumlarda faaliyetler tek bir hekim veya bir grup doktor tarafından yürütülmektedir. Bu kurumlara felç kalma, ileri yaş, hastalık, yaralanma, kronik hastalık, sakatlık vb. rahatsızlığa sahip hastalar kabul edilmektedir (www.pharmacyinfo.com).

**B. Hedeflere Göre Sınıflandırma:** Bu kriterlere göre hastaneler şu şekilde alt gruplara ayrılabilir:

**Eğitim-Araştırma Hastaneleri:** Tıp, hemşirelik, dişçilik veya eczacılık eğitimi veren ve yüksekokulu olan hastanelerdir. Bu hastanelerin temel amacı sağlık alanında eğitim vermek olsa da sağlık hizmeti de sunulmaktadır.

**Genel Hastaneler:** Bu hastaneler yaygın hastalıkların tedavisine yönelik hizmet veren kurumlardır. Genel tıp, genel cerrahi, kadın doğum, kardiyoloji,

pediatri ve benzeri birden fazla tıbbi branşta yatarak tedavi imkânı sunabilen ve sağlık hizmetinin sağlandığı hastanelerdir. Temel amaçları insanlara ihtiyaç duyulan tıbbi desteği sağlamaktır. Ayrıca öğretim ve araştırma hizmetleri de bu kurumlarda verilmektedir.

**İhtisas Hastaneleri:** Bu hastaneler, bir disipline, bir hastalığa veya bir sistemin durumuna yönelik tıbbi ve hemşirelik bakımı sağlayan hastanelerdir. Bu hastaneler organları etkileyen hastalıkların tedavisine yönelik olabildiği gibi bir tıp dalında branşlaşmış kurumlarda olabilirler. Tüberküloz, KBB, oftalmoloji, cüzzam, ortopedi, pediatri, kardiyoloji, psikiyatri, onkoloji ve cinsel yolla bulaşan hastalıklara özgü faaliyet gösteren hastaneler buna örnek olarak gösterilebilir.

**İzolasyon Hastaneleri:** Bu hastaneler enfeksiyon ve bulaşıcı hastalıklara yakalanan ve izole edilmesi gereken hastaların tedavi gördüğü kurumlardır. Salgın hastalıklar hastanesi izolasyon hastanelerine örnek verilebilir ([www.pharmacyinfoline.com](http://www.pharmacyinfoline.com)).

Hastanelerin bu gruplandırma türlerinin dışında Sağlık Bakanlığı tarafından Hastane Rollerinin Kurum Bazlı Belirlenmesi ve Gruplandırmasına göre hastaneler şu şekilde sınıflandırılabilir ([dosyamerkez.saglik.gov.tr](http://dosyamerkez.saglik.gov.tr)).

### 3- Hastane Rollerinin Kurum Bazlı Belirlenmesi ve Gruplandırılması

***A-I Grubu Genel Hastaneler:*** Sağlık Bakanlığı'nın ilgili mevzuatına göre en az beş branşta eğitim yetkisi verilmiş ve buna göre eğitim kadroları tamamlanmış, üçüncü basamak tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin verildiği, eğitim araştırma faaliyetlerinin yürütüldüğü ve aynı zamanda uzman ve yan dal uzman tabiplerinin yetiştirildiği genel dal yataklı tedavi kurumları A-I Grubu hastaneler olarak adlandırılırlar. Kriterleri şu şekildedir:

- 1- Bakanlıkça ilgili mevzuatına göre eğitim yetkisi verilmiş olması,
- 2- Bakanlıkça eğitim yetkisi verilen uzmanlık dallarında eğitim kadrosunun tamamlanmış olması,
- 3- Bünyesinde Eğitim Planlama ve Koordinasyon Kurulu oluşturulabilmesi,
- 4- Hastanenin statüsünün gerektirdiği ileri tetkik ve tedavi hizmetleri ile görüntüleme hizmetlerinin kurum bünyesinde veya hizmet alımı yolu ile karşılanabilmesi,
- 5- Asgari dört branş olmak kaydıyla, öncelikle iç hastalıkları, genel cerrahi, kadın doğum, çocuk sağlığı ve hastalıkları (kadın-doğum

ve çocuk branşlarında o ilde dal hastanesi mevcut ise bu branşlar istisna tutulur), beyin cerrahi, ortopedi ve travmatoloji, kardiyooloji, anesteziyoloji ve reanimasyon branşlarında 6 ve üzeri uzman tabip bulunması ve müstakil acil branş nöbeti düzenlenebilmesi,

- 6- Kurum harici veya il dışından üçüncü basamak sağlık hizmeti ihtiyacı için sevkle gelen hastaların kabulünü yapması ve sağlık hizmeti ihtiyaçlarını karşılayabilmesi,
- 7- Bünyesinde; III. Basamak yoğun bakım ünitesi ve III. Seviye Acil Servis bulunması, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**A-I Grubu Dal Hastaneleri:** Aşağıdaki kriterlere haiz eğitim ve araştırma hastanesi statüsündeki dal hastaneleri bu gruba girmektedir. Kriterleri şunlardır:

- 1- Eğitim ve araştırma statüsünün bulunması,
- 2- Hizmet verdiği uzmanlık alanının gerektirdiği III. Basamak yoğun bakım ve/veya yeni doğan yoğun bakım ünitesinin bulunması,
- 3- Hizmet verdiği uzmanlık alanının gerektirdiği branş ve / veya branşlarda III. seviye acil servis hizmeti verilmesi,
- 4- Bünyesinde Eğitim Planlama ve Koordinasyon Kurulu oluşturulabilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**A-II Grubu Genel Hastaneler:** Bölge sağlık merkezi statüsündeki illerde veya bu merkezlere bağlı illerde faaliyet gösteren, eğitim-araştırma statüsü bulunmayan ve aşağıdaki kriterlere uygun olan genel hastaneler, A-II Grubu Hastaneler olarak adlandırılırlar. Kriterleri şunlardır:

- 1- Sağlık bölge merkezi konumundaki illerde veya bu illere bağlı alt bölge merkezi olan illerde; ikinci basamak, yataklı sağlık tesisi statüsünde faaliyet göstermesi,
- 2- Bünyesinde; dahiliye, genel cerrahi, kadın hastalıkları ve doğum, çocuk hastalıkları olmak üzere en az dört branşın her birinden (ilgili branşlarda dal hastanesi bulunan yerleşim merkezleri hariç olmak üzere) 6 ve üzeri uzman tabip bulunması ve müstakil acil branş nöbeti düzenlenebilmesi,
- 3- Ağır ve yüksek riskli hastaların yatırılarak takip ve tedavilerinin sağlanabilmesi, komplike hastaların kabul ve tedavi edilebilmesi,
- 4- Bünyesinde III. seviye Acil Servis bulunması,
- 5- Bünyesinde; III. basamak yoğun bakım ünitesi bulunması,

- 6- Hastanenin statüsünün gerektirdiği tetkik ve tedavi hizmetleri ile görüntüleme hizmetleri gereksinimlerinin kurum bünyesinde veya dışarıdan hizmet alımı yolu ile karşılanabilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**A-II Grubu Dal Hastaneleri:** Eğitim ve araştırma hastanesi statüsünde olmayan tüm dal hastaneleri A-II grubu dal hastaneleri olarak adlandırılırlar. Kriterleri şunlardır.

- 1- Hizmet verdiği uzmanlık alanının gerektirdiği III. basamak yoğun bakım ve/veya yeni doğan yoğun bakım ünitesinin bulunması,
- 2- Hizmet verdiği uzmanlık alanının gerektirdiği branş ve/veya branşlarda III. seviye acil servis hizmeti verilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**B-Grubu Genel Hastaneler:** A-I ve A-II Grubu hastaneler dışında kalan, il merkezlerindeki genel hastaneler ile güçlendirilmiş ilçelerde faaliyet gösteren ve aşağıdaki kriterlere uygun olan genel hastaneler B- Grubu hastaneler olarak adlandırılır. Kriterleri şunlardır.

- 1- İl merkezinde veya güçlendirilmiş ilçe merkezi konumunda olan ilçelerde faaliyet göstermesi,
- 2- 24 saat esasına dayalı olarak dahili branş acil havuz nöbeti ve cerrahi branş acil havuz nöbeti tutulabilmesi,
- 3- Bünyesinde en az II. Seviye acil servis ve II. Basamak yoğun bakım ünitesi bulunması, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**C-Grubu Genel Hastaneler:** C grubu hastaneler, aşağıdaki kriterlere göre gruplandırılan genel hastanelerdir. Kriterleri şunlardır.

- 1- Güçlendirilmiş ilçelerde veya sağlık hizmet sunumu bakımından sağlık bölge planlaması kapsamında güçlendirilmiş ilçe merkezleri ile irtibatlandırılmış ilçelerde faaliyet göstermesi,
- 2- Bünyesinde; dört ana branşta uzman tabibin hizmet vermesi ve ilave olarak diğer branşlardan en az ikisinden uzman tabip bulunması,
- 3- Bünyesinde en az I. basamak yoğun bakım ünitesi ve I. seviye acil servis bulunması, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**D- Grubu Genel Hastaneler:** Aşağıdaki kriterlere uygun olarak güçlendirilmiş ve sağlık bölge planlaması kapsamında güçlendirilmiş ilçelerde irtibatlandırılmış ilçelerde faaliyet gösteren en az 25 hasta yatağı bulunan genel hastanelerdir. Kriterleri şunlardır.

- 1- Dört ana branşta; her branş için en az 1 uzman tabip planlanmasının yapılmış olması ve aile hekimi dahil olmak üzere birden fazla uzman tabibin mevcut olması,
- 2- Mevcut uzmanlık dallarında uzman düzeyinde poliklinik muayene hizmetleri verilebilmesi ve yatırılan hastaların uzman düzeyinde takip ve tedavisinin sağlanabilmesi,
- 3- Acil sağlık hizmetlerinin I. seviye acil servis yapılanması içerisinde sunulabilmesi,
- 4- Bünyesinde, ameliyathane, ameliyat sonrası bakım odası, dış polikliniği, doğumhane, monitörlü gözlem odası bulunması,
- 5- Diyaliz biriminin ihtiyaca göre yapılandırılabilmesi,
- 6- Lüzumu halinde D grubu hastanelerin E-I grubu hastane statüsüne dönüştürülebilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**E-Grubu Hastaneler:** E grubu hastaneler, hasta yatağı sayısı 25 yatağın altında olan entegre ilçe hastaneleridir. Teşhis ve tedavi hizmetleri ile birlikte birinci basamakta sunulan sağlık hizmetlerinde aynı yapı içinde sunulduğu sağlık tesisleridir. Kriterleri şunlardır. E grubu hastaneler kendi aralarında 3' e ayrılmaktadırlar.

**E-1 Grubu Hastaneler:** E-1 Grubu hastaneler aşağıdaki kriterlere göre belirlenir. Kriterleri şunlardır.

- 1- Toplam nüfusu 18 bin ve üzerinde olan ilçelerde faaliyet göstermesi,
- 2- Standart ve PDC' ne göre; aile hekimi ve pratisyen tabiplere ilave olarak, 4 ana branşta uzman tabip planlanmasının yapılabilmesi,
- 3- Mevcut uzmanlık dallarında uzman düzeyinde poliklinik muayene hizmeti verilebilmesi ve yatışı yapılan hastaların uzman düzeyinde takip ve tedavisinin sağlanabilmesi,
- 4- Acil sağlık hizmetlerinin I. seviye acil veya acil ünitesi yapılanması içerisinde sunulabilmesi,
- 5- Acil hastaların pratisyen tabiplerce karşılanması, mevcut uzman tabiplerin mesai saatleri haricinde lüzumu halinde icap yöntemi ile kuruma davet edilmesi,
- 6- Bünyesinde, görüntüleme, laboratuvar, ameliyathane, ameliyat sonrası bakım odası, dış polikliniği ve doğumhane bulunması,
- 7- Diyaliz biriminin ihtiyaç halinde yapılandırılabilmesi,

8- İhtiyaç halinde D grubu hastaneye dönüştürülebilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**E-2 Grubu Hastaneler:** E-2 Grubu hastaneler aşağıdaki kriterlere göre belirlenir. Kriterler şunlardır.

- 1- Toplam nüfusu 9 bin ila 18 bin arasında olan yerleşim birimlerinde faaliyet göstermesi,
- 2- Pratisyen tabiplere ilave olarak, en az bir aile hekimi uzmanının bulunması,
- 3- Acil sağlık hizmetlerinin acil poliklinik yapılanması içerisinde Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin (b) bendinde belirlenen esaslara uygun olarak yürütülmesi,
- 4- Bünyesinde röntgen birimi ve rutin tetkiklerin yapılabileceği laboratuvar bulunması,
- 5- Yatırarak hasta takip ve tedavisinin sağlanabilmesi,
- 6- Normal doğum yaptırılabilmesi,
- 7- Diş polikliniği bulunması, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

**E-3 Grubu Hastaneler:** E-3 Grubu hastaneler aşağıdaki kriterlere göre belirlenir. Kriterleri şunlardır:

- 1- Toplam nüfusu 9 bine kadar olan yerleşim birimlerinde faaliyet göstermesi,
- 2- Mesai saatleri haricindeki acil nöbet hizmetlerinin acil poliklinik yapılanması içerisinde, Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinin (b) bendinde belirlenen esaslara uygun olarak yürütülmesi,
- 3- Normal doğum yaptırılabilmesi,
- 4- Direkt grafi, rutin laboratuvar ve diş tabipliği hizmetlerinin verilebilmesi,
- 5- Müşahede amaçlı hasta yatışı ve takibi yapılabilmesi, gerekir (dosyamerkez.saglik.gov.tr).

### **Hastanelerin Özellikleri**

Organizasyonların varlık nedenlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için organizasyonun niteliklerinin bilinmesi gerekir. Yedi gün, yirmi dört saat sağlık hizmeti sunma esasına dayalı bir hizmet organizasyonu olan hastanelerde farklı branşlarda uzmanlaşmış pek çok sağlık profesyoneli görev

yapmaktadır. Farklı alanlarda uzmanlaşmış sağlık profesyonellerinin bir arada çalışması, hastaneleri matris yapılı bir örgütlenme tipine sahip olma gerekliliğini ortaya koymaktadır. Hastaneler, karmaşık yapılı, açık ve dinamik sistemlerdir (Öz, 2007).

Hastane kuruluşlarının örgütlenme yapısına göre; matris tipinde bir örgütlenme modeline sahip olması, hastane kuruluşlarının hizmet organizasyonu olma özelliği, yedi gün 24 saat sağlık hizmeti sunması, karmaşık yapıda ve açık sistemler olması ve sağlık işgücünde kadınların sayısal olarak baskın olması bu kurumları diğerlerinden ayıran önemli niteliklerdir (Seçim, 1991).

Hastanelerin genel olarak nitelikleri şu şekilde gösterilebilir.

#### ***Matris tipinde bir örgütlenme modeline sahip olması***

Hastane kuruluşlarının karmaşık bir örgütlenme modeline sahip olması onu matris tipli örgütlenme modeline sahip organizasyonlardan biri haline getirmektedir. Matris tipinde örgütlenme modellerinde iki türde yapılanma görülmektedir. Bunlar fonksiyonel tipte ve proje tipinde örgütlenmelerdir. Hastane kuruluşlarında bazı tıbbi, idari, mali ve teknik hizmetlerin örgütlenme modelleri fonksiyonel tipte organizasyon yapısına örnek yapılanmalardır. Hastane kuruluşlarında bunun yanında esas sağlık hizmetini sunan dahili ve cerrahi tıp bilimlerinin yapılanma modelleri bulunmaktadır. Bu grupta yer alan bölümlerin yapılanması proje esasına dayalı örgütlenme modelidir (Seçim, 1991). Sağlık kuruluşlarını diğer sektörlerdeki kurumlardan ayıran önemli niteliklerden biri bu matris yapıda örgütlenmedir. Hem fonksiyonel hem de proje esasına dayalı örgütlenmeye sahip bölümlerin kesintisiz olarak bir arada çalışmak zorunda olması, hastane kuruluşlarını diğerlerinden ayırmakta ve yönetilmesi zor kurumlar haline getirmektedir.

#### ***Hastane Kuruluşlarının Hizmet Organizasyonu Olması***

Hizmetlerin esas özelliği insana özgü veya birincil ilişkisinin insan ile olmasıdır. Bu insan odağındaki faaliyetler, hizmeti mal üretiminden ayıran en önemli özelliktir (Kabataş ve Pamukçu, 2010). Sağlık hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren hastane kuruluşları birer hizmet organizasyonudur. Bu niteliği hastane kuruluşlarını mamul üreten kurumlardan ayırmaktadır.

#### ***Karmaşık Yapılı, Açık Sistemler Olması***

Hastane kuruluşları çevresindeki pek çok etkenden doğrudan veya dolaylı olarak sürekli etkilenmesi bu organizasyonların karmaşık yapıda olmasının nedenidir. Hastane kuruluşlarını etkileyen çevresel etkenler; devlet, sivil toplum kuruluşları, meslek odaları, diğer kuruluşlar ve medyadır (Öz, 2007).



Hastane kuruluşları açık sistem organizasyonlardır. Çevre ile sürekli etkileşimde olan, sağlık hizmetinin sunumu için gerekli kaynakları çevreden temin etmek zorunda olan yapılardır. Elde edilen bu girdileri işleyerek ihtiyaç duyulan sağlık hizmetini tam zamanında sunarak denge halini koruyan kuruluşlardır. Hastane kuruluşlarının girdilerini, sağlık profesyonelleri, hasta veya sağlık durumunu kontrol etmek isteyen sağlıklı bireyler, tıbbi sarf malzemeler, sağlık ve bilişim teknolojisi, bilgi ve sermaye oluşturmaktadır. Hastane kuruluşlarının çıktıları, hasta ve yaralıların sağlığına kavuşması, sağlıklı bireylerinin durumlarını görmeleri, bireyin sağlığının artırılması yoluyla toplum sağlığının geliştirilmesine katkı sunmak, sağlık eğitimi ve sağlık araştırmalarının yürütülmesini sağlamak ve eğitim uygulamalarıdır. Hastane kuruluşlarında tüm sağlık girdilerinin çıktılara dönüşüm süreci; hastane yönetiminin planlama, örgütlenme, koordinasyon, yöneltme ve denetim görevleri ile sağlanmaktadır (Ağırbaş, 2016).

### *Kesintisiz Sağlık Hizmeti Sunması*

Hastane kuruluşlarında ihtiyaç duyulması halinde sunulmaya hazır hizmetler; kesintisiz, insana özgü, ertelenemez, ikame edilemez ve tıbbi hatanın geri dönülmez sonuçlar doğurabileceği nitelikte hizmetlerdir. Bireylerin sağlık hizmetine ne zaman ihtiyaç duyacaklarının belirsiz olması, hastane kuruluşlarında sağlık hizmetlerinin yedi gün 24 saat esasında olmasını zorunlu kılmaktadır. Acil haller dışında yatarak tedavi görmekte olan hastalara da verilen sağlık hizmetinin aksamaması önemlidir. Bundan dolayı hastane kuruluşlarında ihtiyaç duyulduğunda kesintisiz sağlık hizmeti sunulmaktadır (Arslan, 2008).

### **Hastanelerin Fonksiyonları**

Hastane kuruluşlarında tedavi hizmetlerinin sağlanması bu kuruluşların bilinen en eski ve en temel fonksiyonudur. Hastane kuruluşlarının esas fonksiyonu ihtiyaç duyulan sağlık hizmetini üretmektir. Hastane kuruluşları; hasta, yaralı ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyen insanlara ayaktan ve yatarak tetkik, teşhis ve tedavi hizmetlerini sağlayan organizasyonlardır. Hastane kuruluşları tedavi hizmetleri ile birlikte toplum sağlığını koruyucu ve geliştirici faaliyetlerin de yerine getirildiği kurumlardır. Covid 19'a karşı geliştirilen aşıların halka uygulanması faaliyetini yerine getiren kuruluşların başında hastaneler gelmektedir. Hastaneler özellikle tıp ve sağlık hizmetleri alanında eğitim faaliyetlerinin yürütüldüğü kurumlardır. Hastane kuruluşları başta hekimler ve hemşireler olmak üzere tüm sağlık gruplarına mensup öğrencilerin teorik eğitim aldıkları ve bunu pratiğe döktükleri önemli bir eğitim alanıdır. Hastane kuruluşları, tıp ve sağlık alanında araştırma ve

geliştirme (Ar-ge) çalışmalarının yapıldığı yerlerden biridir. Tıp ve sağlık alanında Ar-ge çalışmaları özellikle eğitim ve araştırma hastaneleri ile özel veya kamuya bağlı üniversite hastanelerinde yapılmaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012).

### *Sağlık Hizmeti Sunma Fonksiyonu*

Hastanelerin en önemli görevi sağlık hizmetinin sunulmasıdır. Hastanelerin sağlık hizmeti sunma fonksiyonu, ihtiyaç duyulması halinde hastaların, yaralıların ve mevcut sağlık durumunu kontrol ettirmek isteyenlerin; muayene, teşhis, tetkik hizmetlerini alabilmesidir. Bununla birlikte hastalara ayakta ve yatarak dahili ve cerrahi branşlarda tedavi imkanını sunmak ve rehabilitasyon hizmetlerini yerine getirmektir. Hastanelerin bir başka sağlık hizmeti sunma fonksiyonu ise, toplum sağlığına yönelik bazı aşılama ve tarama hizmetlerini bünyesinde sunmasıdır (Ak, 1990).

### *Hastanelerin İdari Fonksiyonları*

Hastane kuruluşlarındaki tüm yönetsel ve organizasyonel süreçleri kapsamaktadır. Hastane kuruluşlarının idari fonksiyonlarının başında personel yönetimi gelmektedir. Hastanelerde görev yapan farklı branşlara mensup sağlık çalışanlarının işe alınması, işe devamlılıklarının sağlanması ve personelin sevk, idare ve denetleme faaliyetlerini içermektedir. Bununla birlikte çalışanların hastalık, doğum, babalık, vefat izinleri ile çalışanların maaş tahakkuk hizmetleri, disiplin işlemleri, kayıt ve arşivleme faaliyetlerini kapsamaktadır (Ak, 1990; Şahinler, 1991).

### *Hastanelerin Mali Fonksiyonları*

Hastane kuruluşlarının mali fonksiyonları genel giderler ile ilgili tüm mali işlemleri kapsamaktadır. Döner Sermaye işlemleri ile buna bağlı full-time işlere ait işlemler hastanelerin mali fonksiyonları arasındadır (Şahinler, 1991).

Kamuya bağlı sağlık işletmeleri ile bazı vakıf hastanelerinin kâr amaçsız faaliyetleri, bu kurumlarda mali işlemlerin olmadığı anlamına gelmemektedir. Sağlık hizmetleri sektörü harcamaların yüksek olduğu ve kaynakların nispeten kıt ve kıymetli olduğu alanlardan biridir. Hastalıkların teşhis, tetkik ve tedavi aşamalarında gerekli olan tüm sarf malzemenin, ilacın ve teknolojik ürünün ihtiyaç planlamasının yapılması, temin edilmesi ve bu kıymetli kaynakların kullanımının denetlenmesi hastane kuruluşlarının mali fonksiyonları arasındadır (Öztürk, 1991).

### *Hastanelerin Teknik Fonksiyonları*

Hastane kuruluşlarında teknik hizmetler genellikle Teknik Hizmetler Müdürlüğü veya Destek Hizmetleri Müdürlüğü tarafından yerine

getirilmektedir. Hastanelerin yedi gün 24 saat hizmet verme fonksiyonunu yerine getirmesinde alt yapı ve teknik hizmetler büyük önem taşımaktadır. Hastane kuruluşlarında tamir işlemleri, periyodik bakım, onarım işlemleri, sıhhi tesisat, elektrik, bilgi işlem, otomasyon hizmetleri, iklimlendirme faaliyetleri, çamaşırhane hizmetleri, sterilizasyon hizmetleri ve park bahçe hizmetlerinin yürütülmesi hastanelerin teknik fonksiyonları içerisinde (Ak, 1990).

### *Hastanelerin Eğitim ve Araştırma Fonksiyonları*

Hastane kuruluşları sağlık hizmet üretiminin yanında önemli bir eğitim ve öğretim kurumudur. Başta tıp, hemşirelik ve diğer sağlık bilimleri öğrencilerinin temel eğitimlerinin yanında, hasta ve hasta yakınlarının eğitiminde de kilit rol oynamaktadır. Bununla birlikte sağlık çalışanlarının hizmet içi eğitimleri ve ihtiyaç duyulduğunda halkın eğitilmesi faaliyetleri hastane kuruluşlarının eğitim faaliyetleri arasında yer almaktadır (Seçim, 1991).

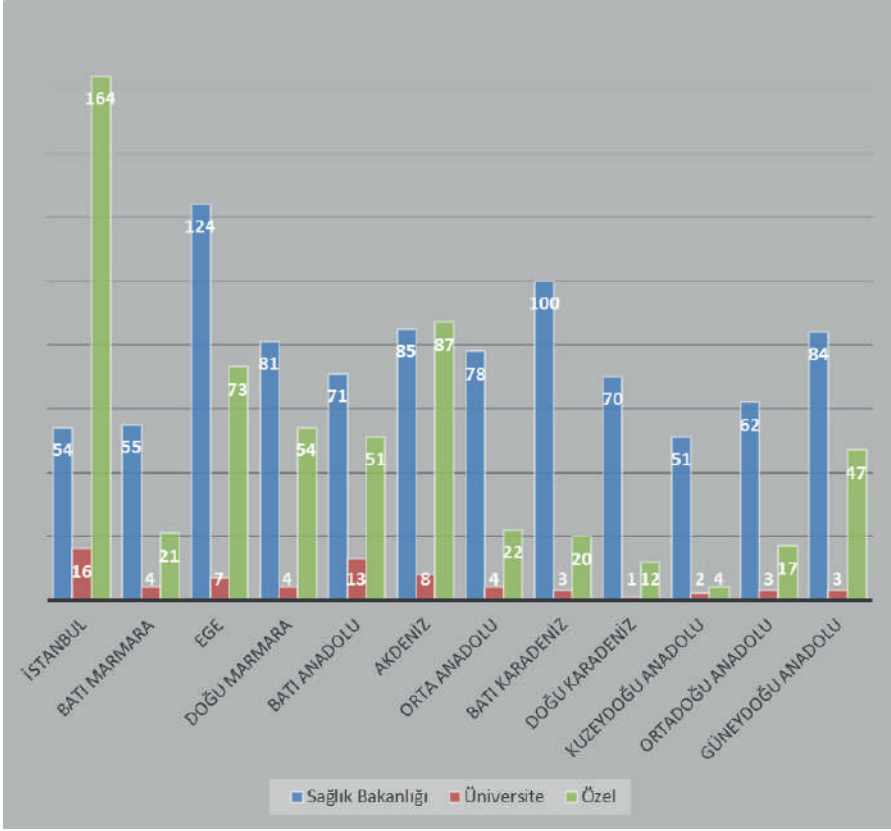
Sağlık hizmet sunumunda faaliyet gösteren hastane kuruluşlarında Ar-ge faaliyetleri de yürütülmektedir. Hastalık veya hastalık türleri odağında yeni teşhis ve tedavi imkânlarının elde edilmesi amacıyla bünyesinde bulundurduğu laboratuvarlar ve Ar-ge merkezleri ile araştırma faaliyetleri yürütülmektedir (Akar ve Özalp, 2002).

### *Hastanelerin Sosyal Fonksiyonları*

Hastane kuruluşlarında görev yapan sosyal hizmet uzmanları, psikologlar, bu alanda özel eğitim almış sağlık personelleri ve din görevlileri tarafından ihtiyaç duyan hastalara verilen telkin, psikolojik destek ve sağlık hizmetlerini kapsamaktadır (Özdemir, 2001). Sosyal hizmet uzmanlarının mesleki bilgi ve deneyimlerinin sağlık hizmetleri sektöründe hasta ve sağlık hizmeti etkileşiminde iletişimin niteliğini artırdığı görülmektedir (Uçan vd., 2015).

### **Türkiye’de Bazı Sağlık Göstergeleri**

Türkiye’de 2022 yılı itibarıyla toplam 1555 hastanede sağlık hizmeti sunulmaktadır. Sağlık Bakanlığı’na bağlı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan sağlık istatistikleri yıllık 2022 haber bültenine göre 2021 yılında Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastane sayısı 908’den 2022 yılında 915’ yükselmiştir. 2022 yılında özel hastane sayısı 572 ve üniversite hastane sayısı 68’dir. Türkiye’de 2022 yılı özel, kamu ve üniversite hastanelerinin metropol ve bölgelere göre dağılımı Şekil 1.1’de gösterilmiştir.



Şekil 1.1. 2022 yılı özel, kamu ve üniversite hastanelerinin dağılımı

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Şekil 1.1. incelendiğinde Sağlık Bakanlığı hastanelerinin ülke genelinde dengeli bir dağılım gösterdiği görülmektedir. İstanbul ili 2022 yılı itibarıyla Türkiye’de en fazla özel hastanenin (164) olduğu yer olarak dikkat çekmektedir. Doğu Karadeniz (1) ve Kuzeydoğu Anadolu (2) bölgeleri üniversite hastanelerinin en az bulunduğu yerlerdir (sbsgm.saglik.gov.tr).

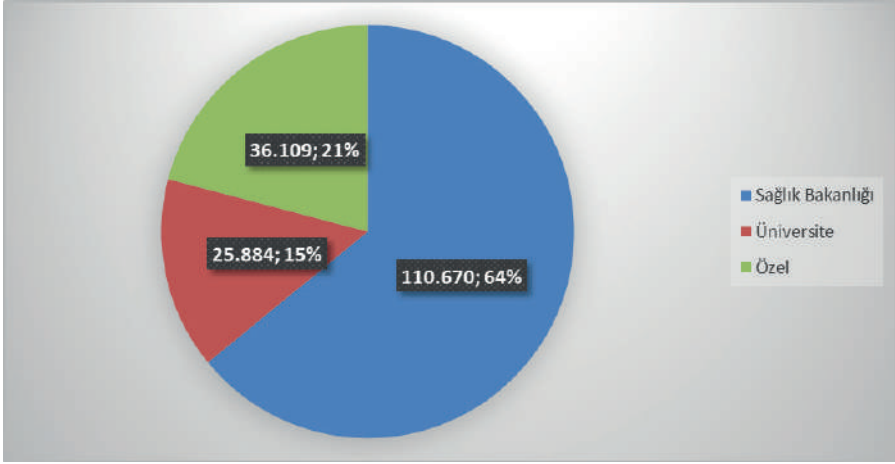
Tablo 1.1. Türkiye’de Dallara Göre Hastane ve Yatak Sayıları 2021

Hastane Dalları		Hastane Sayısı	Hastane Yatak Sayısı
Genel Hastaneler	Entegre İlçe Hastanesi	292	1524
	Şehir Hastanesi	19	25623
	Belediye Hastanesi	2	333
	Genel Eğitim Hastanesi	130	88277
	Diğer Genel Hastaneler	1002	121839
Göz Hastaneleri		25	293
Kadın Doğum ve Çocuk		19	3417
Fizik Tedavi		18	2617
Psikiyatri		10	3830
Göğüs Hastalıkları		10	3076
Çocuk Hastalıkları		4	1257
Kalp Damar Cerrahisi		4	558
Onkoloji Hastanesi		3	842
Kemik Hastalıkları		3	436
Meslek Hastalıkları		2	254
Lösemili Çocuklar		1	200
Spastik Çocuklar		1	54
Lepra Hastanesi		1	34
Ortopedi Hastanesi		1	33
<b>TOPLAM</b>		<b>1.547</b>	<b>254.497</b>

*Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü*

2021 yılı Türkiye’de dallara göre hastane ve yatak sayıları Tablo 1.1’de gösterilmiştir. Türkiye’de 1445 genel hastane statüsünde hastanede toplam 237.596 hastane yatak kapasitesi ile hizmet verilmektedir. 2021 yılı itibariyle tüm branşlarda 1547 hastane ve 254.497 hasta yatağı ile sağlık hizmeti verilmektedir (sbsgm.saglik.gov.tr).

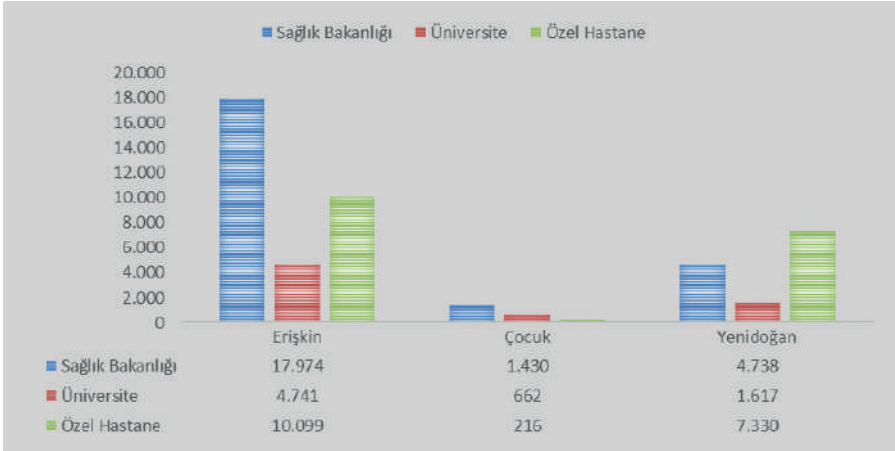
2022 yılı itibariyle Türkiye’de nitelikli yatak sayısı önceki yıllara göre artış göstermiştir. Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerde %77,9’dan %79,6’ya yükselmiştir. Üniversite hastanelerinde nitelikli yatak kapasitesi önceki yıla göre %69,3’ten %70,2 yükselirken bu oran özel hastanelerde %96,5 olarak gerçekleşmiştir. 2022 yılı nitelikli yatak sayıları Şekil 1.2’de gösterilmiştir.



Şekil 1.2. Türkiye’de Nitelikli Yatak Sayısı, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

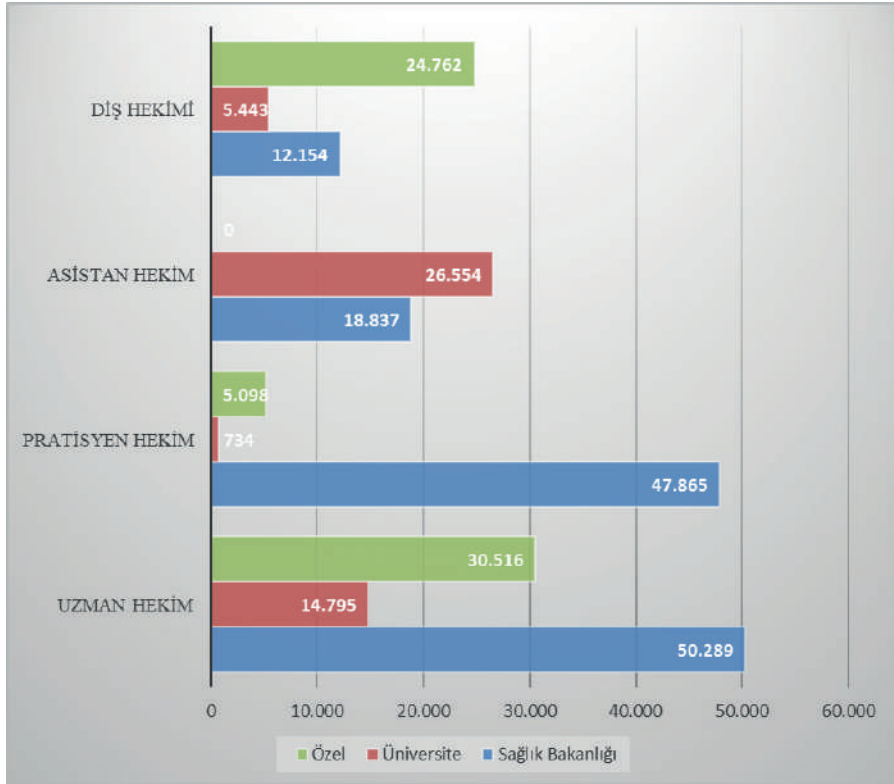
2022 yılı itibariyle Türkiye’de hizmet veren nitelikli hasta yataklarının %64’lük kısmı Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerde, %21’i özel hastanelerde ve %15’i üniversite hastanelerindedir (sbsgm.saglik.gov.tr).



Şekil 1.3. Yoğun Bakım Sayılarının Tür ve Sektör Dağılımı, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

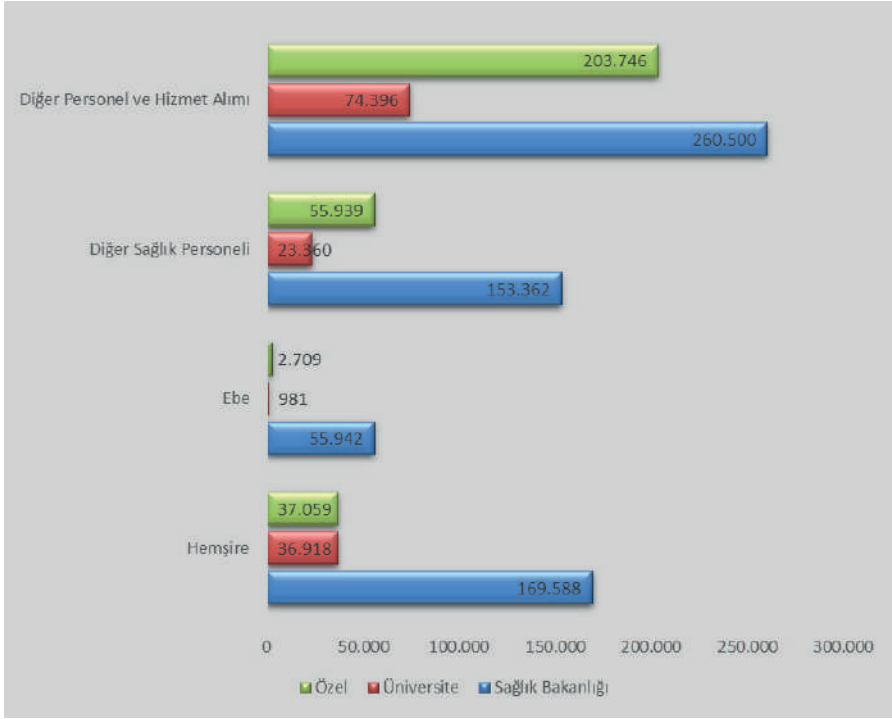
Türkiye’de yoğun bakım sayılarının tür ve sektör dağılımı Şekil 1.3’te gösterilmiştir. Buna göre; 2022 yılında Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerde 24.142 yoğun bakım yatağı mevcut olup, üniversitelere bağlı hastanelerde 7.020 yoğun bakım yatağı ve özel hastanelere bağlı 17.645 yoğun bakım yatağı bulunmaktadır. Türkiye genelindeki hastanelerde; 32.814 erişkin yoğun bakım yatağı, 2.308 çocuk yoğun bakım yatağı ve 13.685 yeni doğan yoğun bakım yatağı toplam 48.807 yoğun bakım yatağı bulunmaktadır (sbsgm.saglik.gov.tr).



Şekil 1.4. Hekim Sayıları, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Türkiye’de çalışan hekim sayısı ve çalıştıkları kurumlara göre dağılımı Şekil 1.4’te gösterilmiştir. Buna göre 2022 yılı itibarıyla Sağlık Bakanlığı’na bağlı çalışan toplam hekim sayısı 129.145 kişidir. Üniversite hastanelerinde görevli hekim sayısı 47.526 kişi ve özel hastanelerde ve kendi özel muayenelerinde çalışan hekim sayısı 60.376 kişidir. Türkiye’de çalışmakta olan toplam hekim sayısı 237.047’dir (sbsgm.saglik.gov.tr).

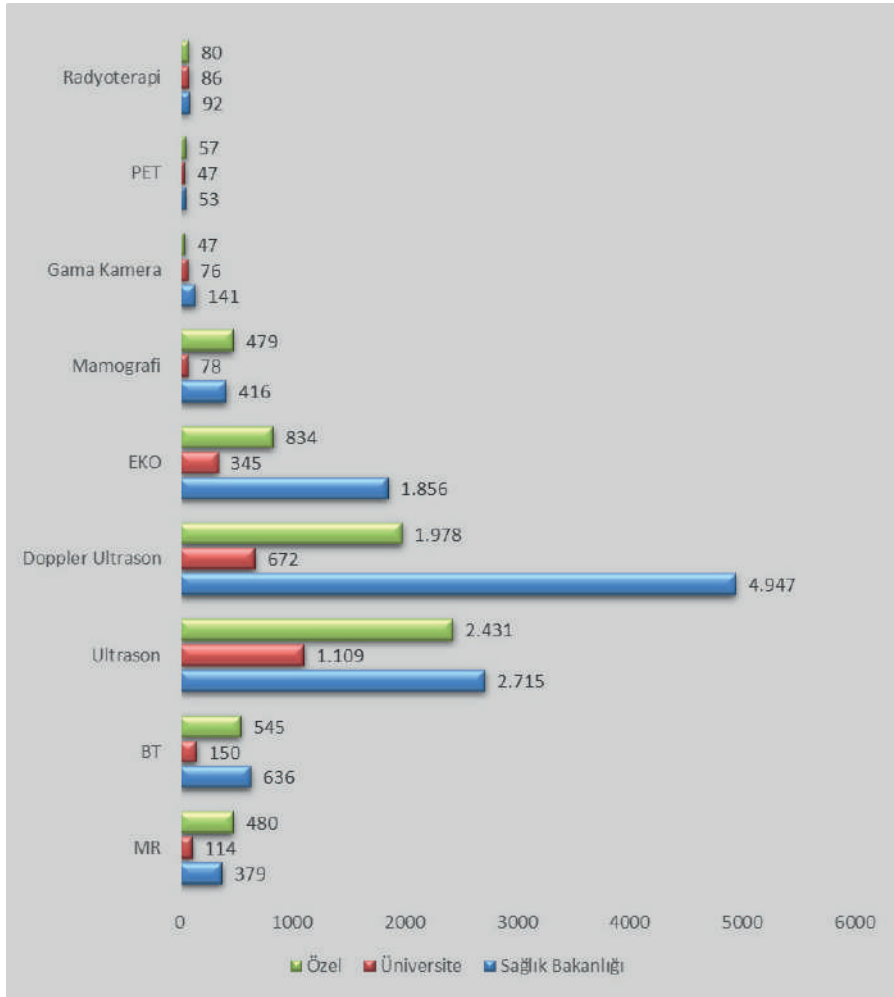


Şekil 1.5. Sağlık Çalışanı Sayısı, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Sağlık çalışanlarının sektörlere göre dağılımı Şekil 1.5'te gösterilmiştir. Türkiye'de 2022 yılı itibarıyla kamu, üniversite ve özel sektörde çalışmakta olan hemşire sayısı toplam 243.565 kişidir. Tüm sektörlerde görev yapmakta olan ebe sayısı 59.632 iken diğer sağlık personeli sayısı 232.661 kişidir. Türkiye'de kamu, üniversite ve özel sektörde görev yapmakta olan hizmet alımı ve diğer personel sayısı toplam 538.642'dir (sbsgm.saglik.gov.tr).

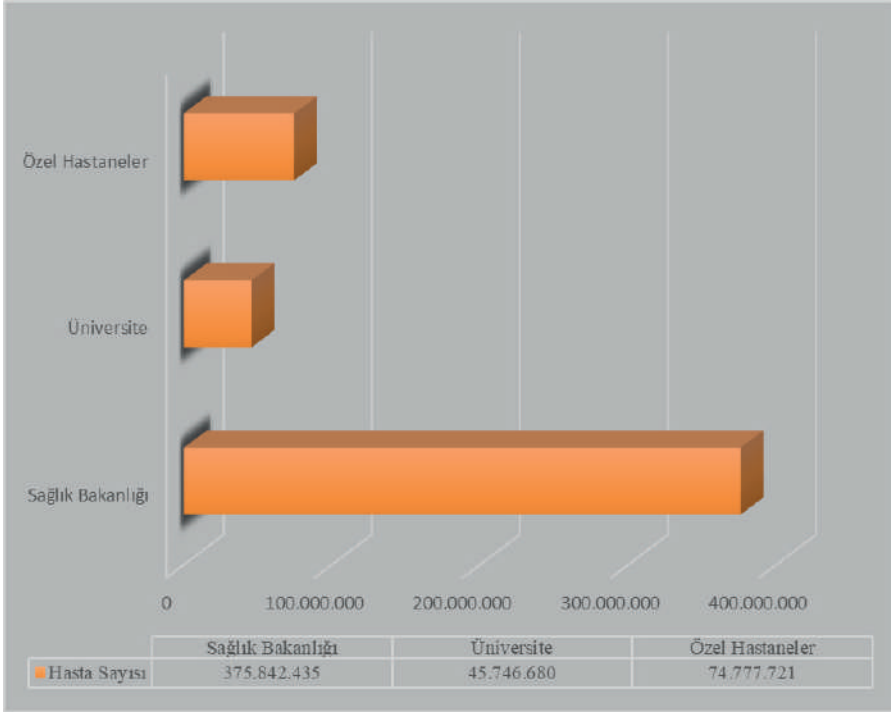




Şekil 1.6. Hastanelerde Cihaz Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

Türkiye’de faaliyet gösteren kamu, üniversite ve özel sağlık kuruluşlarında bulunan tıbbi cihazların sektörlere göre sayıları Şekil 1.6’da gösterilmiştir. Buna göre Türkiye’de 2022 yılı itibarıyla tüm sektörlerde manyetik rezonans (Mr) cihazı sayısı toplam 973’tür. Aynı dönemde tomografi cihaz sayısı (BT) toplam 1.331 ve ultrason cihazı 6.255 adettir (sbsgm.saglik.gov.tr).



Şekil 1.7. Hastane Başvuru Sayısı, 2022

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü

2022 yılında Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, üniversitelere bağlı hastaneler ve özel sağlık kuruluşlarına yapılan toplam hasta başvuru sayısı Şekil 1.7 'de gösterilmiştir. Buna göre 2022 yılında 375.842.435 kişi Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde tedavi görmüştür. Aynı dönemde tüm sektörlerde hastanelere yapılan toplam başvuru sayısı 496.366.836 kişidir (sbsgm.saglik.gov.tr).



# Hastanelerde Maliyet Sistemi

### **Maliyet Muhasebesi**

Maliyet muhasebesi, üretilen mal (mamul) veya hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluştuğu yerler ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir (Gürdal, 2019).

Maliyet muhasebesi, bir işletmenin maliyetlerini kaydetmeyi, analiz etmeyi ve raporlamayı içeren bir yönetim muhasebesi sürecidir. Maliyet muhasebesi, bir işletme tarafından harcamaları azaltmanın yollarını belirlemek için kullanılan dâhili bir süreçtir (Alagöz ve Irdiren, 2013). Bu süreç yönetimin doğru kararlar almasına yardımcı olmak için bir muhasebe dönemi boyunca ortaya çıkan tüm maliyetleri yakalamayı amaçlayan bir muhasebe yöntemidir. En çok satan fiyatı bulmak ve tasarrufların nerede mümkün olduğunu belirlemek için, ortaya çıkan tüm maliyetlerin toplanmasını, sınıflandırılmasını ve kaydedilmesini içerir; bunlar daha sonra özetlenir ve analiz edilir (Oktay, 2023). Maliyet muhasebesi, geleneksel defter tutma, sistem geliştirme, ölçülebilir bilgi oluşturma ve girdi analizi unsurlarını içerir. Birçok firma için maliyet muhasebesi, iş stratejisini daha organik bir şekilde oluşturmaya ve ölçmeye yardımcı olur (Gelinaz vd., 2018).

Maliyet muhasebesi faydalıdır çünkü bir işletmenin parasını nereye harcadığını, ne kadar kazandığını ve paranın nerede israf edildiğini veya kaybolduğunu belirleyebilir. Ayrıca üst düzey yöneticilerinin kaynaklarını takip ederek, ölçerek ve etkilerini inceleyerek kaynaklarını nasıl daha etkili kullanacaklarını anlamalarına olanak tanır (Miller ve O'leary, 2019). Bir işi yürütmenin maliyetleri hakkında net bir fikre sahip olmak, yönetimin

üretkenliği ve kârlılığı en üst düzeye çıkarmanın yollarını bulmasını esasen kolaylaştırır. Girişimciler ve işletme yöneticileri, tahsis kararlarını vermeden önce eyleme dönüştürülebilir bilgilere güvenirlir. Maliyet muhasebesi, her bir firmanın özel ihtiyaçlarına göre uyarlanabildiği için karar almayı destekler (Datar ve Rajan, 2021).

Her ne kadar maliyet muhasebesi genellikle bir maliyet belirleme yöntemi olarak adlandırılrsa da maliyet muhasebesinin kapsamı salt maliyetten çok daha geniştir. Maliyet belirleme yöntemleri maliyetleri belirlerken, maliyet muhasebesi bir şirketin maruz kaldığı farklı maliyet türlerinin analizidir.

Temel olarak dört tür maliyet muhasebesi vardır: standart maliyet muhasebesi, faaliyete dayalı muhasebe, yalın muhasebe ve marjinal maliyetleme (Seuring vd., 2015).

### *Standart Maliyet Muhasebesi*

Standart maliyetleme, muhasebe kayıtlarındaki gerçek maliyetin beklenen maliyetle değiştirilmesi uygulamasıdır. Daha sonra, beklenen ve gerçekleşen maliyetler arasındaki farkı göstermek için sapmalar kaydedilir. Bu yaklaşım, stokta tutulan envanter kalemleri için büyük miktarlarda geçmiş maliyet bilgilerinin muhafaza edilmesi gereken FIFO ve LIFO yöntemleri gibi maliyet katmanlama sistemlerine basitleştirilmiş bir alternatifi temsil eder (Datar ve Rajan, 2021).

Standart maliyetlendirme, bir şirket içindeki faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı için tahmini (yani standart) maliyetlerin oluşturulmasını içerir. Standart maliyetleri kullanmanın temel nedeni, fiili maliyetleri toplamanın çok zaman aldığı bir dizi uygulamanın bulunması, dolayısıyla standart maliyetlerin fiili maliyetlere yakın bir yaklaşım olarak kullanılmasıdır. Bu, önemli muhasebe verimliliği sağlar (Miller ve O'leary, 2019).

Standart maliyetler genellikle fiili maliyetlerden biraz farklı olduğundan, maliyet muhasebecisi, işgücü oranındaki değişiklikler ve malzeme maliyeti gibi faktörlerin neden olduğu farklılıkları ortaya çıkaran sapmaları periyodik olarak hesaplar. Maliyet muhasebecisi, standart maliyetleri gerçek maliyetlerle daha uyumlu hale getirmek için periyodik olarak değiştirebilir (Brewer vd., 2022).

Standart maliyetleme, maliyet muhasebesinin önemli bir alt konusudur. Geçmişte, standart maliyetler bir imalat şirketinin doğrudan malzeme, doğrudan işçilik ve genel üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmiştir. Doğrudan malzeme, doğrudan işçilik ve üretim genel giderlerinin gerçek maliyetlerini bir ürüne atamak yerine, bazı üreticiler beklenen veya standart maliyetleri atar. Bu bir üreticinin stoklarının ve satılan malların maliyetinin,

bir ürünün gerçek maliyetlerini değil, standart maliyetlerini yansıtan tutarlarla başlayacağı anlamına gelir. Bir üreticinin tedarikçilerine ve çalışanlarına fiili maliyetleri ödemesi gerektiğinden, fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında neredeyse her zaman farklılıklar olur ve farklılıklar, sapmalar olarak belirtilir (Hilton ve Platt, 2020).

Standart maliyetlendirme (ve ilgili farklılıklar) değerli bir yönetim aracıdır. Bir farklılık ortaya çıkarsa, yönetime fiili üretim maliyetlerinin standart maliyetlerden farklı olduğu bildirilir. Yönetim daha sonra dikkatini planlanan tutarlardan farklılığın nedenine yönlendirebilir (Keel vd., 2017).

### *Faaliyet Bazlı Maliyet Muhasebesi*

Bu tür maliyet muhasebesi, “Kaynak tüketiminin izlenmesini ve nihai çıktılarını, faaliyetlere atanan kaynakların ve faaliyetlerin tüketim tahminlerine dayalı olarak maliyet nesnelere maliyetlendirilmesine ve izlenmesine yönelik bir yaklaşım” olarak tanımlanır. Her departmandan gelen genel giderlerin biriktirilmesini ve bunların ürünler, hizmetler ve müşteriler gibi belirli maliyet nesnelere atanmasını içerir. Faaliyet bazlı maliyetlemenin daha doğru olduğu ve bu nedenle yöneticilere şirketlerinin ürün ve hizmetlerinin maliyetini ve kârlılığını anlamada daha yararlı olduğu düşünülmektedir (Drury, 2013).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC), genel giderleri ve dolaylı maliyetleri ilgili ürün ve hizmetlere atayan bir maliyetleme yöntemidir. Bu muhasebe maliyetleme yöntemi, maliyetler, genel gider faaliyetleri ve üretilen ürünler arasındaki ilişkiyi tanımlar ve dolaylı maliyetleri ürünlere geleneksel maliyetlendirme yöntemlerine göre daha az keyfi olarak atar. Ancak yönetim ve ofis personeli maaşları gibi bazı dolaylı maliyetlerin bir ürüne tahsis edilmesi zordur (Kumar ve Mahto, 2013).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC), maaşlar ve kamu hizmetleri gibi genel giderleri ve dolaylı maliyetleri ürün ve hizmetlere atama yöntemidir. Faaliyet bazlı maliyetleme (ABC), maliyet verilerinin güvenilirliğini arttırdığı, dolayısıyla neredeyse gerçek maliyetler ürettiği ve şirketin üretim süreci sırasında maruz kaldığı maliyetleri daha iyi sınıflandırdığı için çoğunlukla imalat sanayinde kullanılmaktadır (Almeida ve Cunha, 2017).

ABC maliyet muhasebesi sistemi, belirli bir hedefe sahip herhangi bir olay, iş birimi veya görev olarak kabul edilen faaliyetlere dayanmaktadır. Bir faaliyet, satın alma siparişleri veya makine kurulumları gibi bir maliyet etkenidir. Maliyet havuzu toplamının maliyet etkenlerine bölünmesiyle elde edilen maliyet etkeni oranı, belirli bir faaliyetle ilgili genel gider ve dolaylı maliyetlerin miktarını hesaplamak için kullanılır. ABC, maliyetleri daha iyi

kavramak ve şirketlerin daha uygun fiyatlandırma stratejisi oluşturmasına olanak sağlamak için kullanılmaktadır (Chea, 2011).

Bu maliyetleme sistemi, hedef maliyetleme, ürün maliyetleme, ürün grubu karlılık analizi, müşteri karlılık analizi ve hizmet fiyatlandırmasında kullanılır. Faaliyet bazlı maliyetleme, maliyetleri daha iyi kavramak ve şirketlerin daha uygun fiyatlandırma stratejisi oluşturmasına olanak sağlamak için kullanılır (Rajabi ve Dabiri, 2012).

Faaliyet tabanlı maliyetleme (ABC), maliyetlendirme sürecini üç şekilde geliştirir. Birincisi, genel gider maliyetlerini bir araya getirmek için kullanılacak maliyet havuzlarının sayısını artırır. Tüm maliyetleri şirket çapındaki tek bir havuzda toplamak yerine, maliyetleri faaliyet bazında bir havuzda toplar (Zimmerman ve Yahya-Zadeh, 2011). İkincisi, genel gider maliyetlerini kalemlere dağıtmak için yeni temeller oluşturur; böylece maliyetler, makine saatleri veya doğrudan işçilik maliyetleri gibi hacim ölçümleri yerine maliyet üreten faaliyetlere göre dağıtılır (Mishan ve Quah, 2020). Son olarak ABC, çeşitli dolaylı maliyetlerin doğasını değiştirerek, daha önce dolaylı olarak kabul edilen maliyetleri (amortisman , kamu hizmetleri veya maaşlar gibi) belirli faaliyetlerle izlenebilir hale getirir. Alternatif olarak ABC, genel gider maliyetlerini yüksek hacimli ürünlerden düşük hacimli ürünlere aktararak düşük hacimli ürünlerin birim maliyetini artırır (Drury, 2013).

### *Yalın Maliyet Muhasebesi*

Japon şirketlerinin geliştirdiği yalın üretim ve üretim felsefesinin bir uzantısı olan yalın muhasebe, değere dayalı fiyatlandırma ve yalın odaklı performans ölçümlerine vurgu yapmaktadır. Yalın muhasebe terimi, yalın düşüncüyü benimseyen bir işletme tarafından kullanılan müşteriye sunulan değere ve daha iyi iş akışı ve malzeme yönetimi yoluyla israfın ortadan kaldırılmasına odaklanan finansal raporlama uygulamalarını tanımlar (Maskell vd., 2011; Ruiz-de-Arbulo-Lopez vd., 2013).

Yalın muhasebe finansal yönetimi işletmeleri yalın stratejileriyle uyumlu hale getirmek anlamına gelir. Bu süreç sayesinde sadece muhasebe iyileşmez, aynı zamanda işletmenizin ekonomisi de gelişir (Timm, 2015).

Yalın muhasebe, müşterinin bakış açısından değer akışının parçası olan faaliyetleri optimize etmeye ve değer katmayanları en aza indirmeye odaklanır. Dolayısıyla yalın muhasebede maliyetler bir üründen ürün grubuna aktarılır ve bu da bir hattın ne kadar verimli olduğunu gösterir. Bu, yalın muhasebenin mühendislik veya hizmet sürecinin ne kadar etkili olduğunu ölçebilmesini sağlar (Fullerton vd., 2014). Mühendislerin çoğu

yalnızca yüksek değerli bir ürün oluşturmadaki etkinliklerine odaklanır ve bu anlaşılabilir bir durumdur. Kaliteyi hedeflemek ile düşük maliyetlere ulaşmak arasında bir savaş olması tavsiye edilmez. Ancak maliyet ve kalite ilişkisi sorunu devam ediyor. Değeri artırmak ve israfı en aza indirmek için tüm çabaların ayarlanması şirket stratejisine bağlıdır ve mühendislik uygulamalarından türetilmiştir. Ancak bu, muhasebe ekibinin maliyetleri doğru bir şekilde hesaplayacağı araçları yaratmalarına olanak tanıyacaktır (Timm, 2015).

Yalın muhasebede maliyetler ile değer akışı arasındaki doğrudan ilişki sayesinde harcama raporlaması mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde yakalanıp işlenebilir. Daha da iyisi, sezonluk toplu mali raporların yalnızca üst düzey yönetimle paylaşılmasının aksine, devam eden maliyet tutarları otomatikleştirilebiliyor ve talep üzerine sunulabiliyor. Ayrıca yalın muhasebe uygulamalarındaki akış optimizasyonu sayesinde, daha önce destekleyici veya paylaştırılmış olarak görülen maliyetler, üretim akışının bir parçası haline gelebilir. Destek maliyetlerini doğrudan ölçmeye ve bunları tüm üretim hattını çalıştırırken aynı titizliğe tabi tutmaya olanak tanır (Monroy vd., 2014).

### *Marjinal Maliyet*

Ekonomide marjinal maliyet, bir birim daha üretmek veya üretmekten kaynaklanan toplam üretim maliyetindeki değişiktir. Marjinal maliyeti hesaplamak için üretim maliyetlerindeki değişimi miktardaki değişime bölünür. Marjinal maliyeti analiz etmenin amacı, bir kuruluşun üretimi ve genel operasyonları optimize etmek için hangi noktada ölçek ekonomisine ulaşabileceğini belirlemektir. Bir ek birim üretmenin marjinal maliyeti birim başına fiyattan düşükse üreticinin kâr elde etme potansiyeli olduğu anlamına gelmektedir (Drury, 2013).

Maliyet-hacim-kâr analizi olarak da adlandırılan marjinal maliyet muhasebesi, işletmenin ürünleri, satış hacmi, üretim miktarı, kârları, maliyetleri ve giderleri arasındaki ilişkinin analiz edilmesini içerir. Bu ilişkiye katkı marjı denir ve gelirden değişken maliyetlerin çıkarılması ve kalanın gelire bölünmesiyle hesaplanır. Yönetime potansiyel kârlar, en kârlı satış fiyatı ve ihtiyaç duyulan pazarlama türü hakkında yararlı bir fikir verir (Lakmal, 2014).

Marjinal maliyet, bir kuruluşun ölçek ekonomileri yoluyla üretimini optimize etmesine yardımcı olabileceğinden yönetim muhasebesinde önemli bir kavramdır. Bir işletme, marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktada üretim yaparak karını en üst düzeye çıkarabilir (Rifkin, 2014).



Marjinal maliyet, bir ek malın üretilmesi için gereken toplam harcamalar olarak hesaplanır. Bu nedenle, herhangi bir ek birim için yapılan harcamalardaki değişikliklerle ölçülebilir.

$$\text{Marjinal Maliyet} = \frac{\text{Toplam Giderlerdeki Değişim}}{\text{Üretilen Birim Miktarındaki Değişim}}$$

Belirli bir üretim seviyesinde, ek bir birim üretmenin ve bu kalemden gelir elde etmenin faydası, ürün hattını üretmenin toplam maliyetini azaltacaktır. Üretim maliyetlerini optimize etmenin anahtarı, bu noktayı veya seviyeyi mümkün olduğunca çabuk bulmaktır. Marjinal maliyet, o üretim düzeyine göre değişen tüm maliyetleri içerir. Örneğin, bir şirketin daha fazla mal üretmek için tamamen yeni bir fabrika kurması gerekiyorsa, fabrikayı kurmanın maliyeti marjinal maliyettir. Marjinal maliyet miktarı, üretilen malın hacmine göre değişir (Eckles vd., 2014).

Marjinal maliyet ekonomik teoride önemli bir faktördür çünkü karını maksimuma çıkarmak isteyen bir şirket, marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktaya kadar üretim yapacaktır. Bu noktadan sonra ek bir birim üretmenin maliyeti, elde edilen geliri aşacaktır (Andersson vd., 2012; Rifkin, 2014).

### **Maliyet Muhasebesinin Amaçları**

Maliyet muhasebesinin amacı, işletme kuruluşunun ürettiği mal veya hizmete ait giderleri mümkün olan en sağlıklı şekilde belirlemektir (Horngren vd., 2003). Maliyet muhasebesinin temel amacı, bir işletmenin her süreci, departmanı veya hizmeti için üretim maliyetini tespit etmektir. Maliyetleme, maliyeti belirleme tekniğini ifade eder. Muhasebeciler her gideri biriktirir ve maliyet bilgisi oluşturmak için bunları sınıflandırır ve analiz eder. Bir ürün veya hizmetin maliyetini üretim sonunda hesaplayabilir veya maliyetini üretim aşamasında belirleyebilirler (in.indeed.com). Maliyet muhasebesinin amaçları şu şekildedir.

#### ***Maliyet Kontrolü***

Üretim maliyetlerini kontrol etmek maliyet muhasebesinin temel amaçlarından biridir. Maliyet analizi yapacak uzmanlar bir ürünü üretmek için kullanılan çeşitli işlemleri ve süreçleri incelerler. Malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri için ayrılan bütçeleri fiili giderlerle karşılaştırırlar. Farklılıklar ve sapmalar, işletme yönetiminin maliyetlerin kontrol altında olup olmadığını, eğer kontrol altında değilse ise nasıl kontrol edebileceklerine yönelik değerlendirmelere yardımcı olabilirler.

### *Maliyetleri Azaltma*

Bir işletme, üretmiş olduğu mamül veya hizmetin kalitesini etkilemeden maliyetleri azaltmak isteyebilir. Maliyetleri düşürmede; yeni teknolojiler kullanılabilir, ürün tasarımı iyileştirilebilir, üretim süreci geliştirilebilir, israf var ise engellenebilir veya yenilikçi pazarlama stratejilerinden yararlanılabilir. Maliyet muhasebesi, işletme yönetiminin, üretilen mal veya hizmetin kalitesini düşürmeden birim maliyetleri kalıcı şekilde azaltmak için uygun bir maliyet yöntemi seçimine yardımcı olabilir.

### *Kâr Tespiti*

Maliyet muhasebesi, bir işletmenin ürettiği mamül veya hizmetten elde edilen karın ve karlılık oranlarının belirlenmesini sağlar. Bununla birlikte geçmiş yıllara göre kârlılık oranlarının karşılaştırılmasına ve hangi ürün ve hizmetlerin daha kârlı olduğunun belirlenmesine de yardımcı olmaktadır. Maliyet uzmanları geçmiş dönem ve şimdiki döneme ait karlılık oranları vasıtasıyla gelecekte elde edilecek karlılık düzeylerini belirleyebilir. Muhasebe raporları karlılık tahminleri sağlamakta ve işletme yönetimi bu bilgileri karlılığı en üst düzeye çıkarmak için kullanabilmektedirler.

### *Rasyonel Fiyatlandırma*

Bir işletme ürettiği mamül veya sunduğu hizmetin fiyatını toplam maliyetleri, talep, arz ve elde etmek istediği kâr marjını göz önünde bulundurarak belirlemektedir. Maliyet muhasebesi, işletme yönetimine ürettiği ürün veya sunduğu hizmetin satış fiyatının belirlenmesine yardımcı olabilecek maliyetin bileşimi hakkında ayrıntılı ve eksiksiz bilgi sağlamaktadır. Ülke ekonomisinde enflasyon, deflasyon veya ekonomik durgunluk varsa maliyet muhasebesi, üreticiye minimum satış fiyatına karar verme ve üretim maliyetini azaltma konusunda rehberlik etmektedir.

### *Karar Verme İçin Temel Sağlamak*

Maliyet muhasebesi, brüt kar analizi, maliyet-hacim-kar ilişkisi, satışlar için başabaş noktası ve fonksiyonel maliyetlendirme konularında bilgi sunmaktadır. İşletme yönetimi bu bilgiyi üretimle ilgili önemli kararlar almak için kullanabilir. Bu, bir ürün veya hizmetin piyasaya sürülmesi veya üretiminin durdurulmasını, üretim kapasitesinin optimize edilmesini, karlı bir satış stratejisinin seçilmesini veya malların daha düşük bir fiyata ihraç edilmesini kapsayabilmektedir.

### *Yasal Zorunlulukları Yerine Getirmeye Yardımcı Olmak*

Yasal zorunlulukları yerine getirmek, maliyet muhasebesinin bir başka amacını oluşturmaktadır. Mevcut yasalar gereği, belirli malları üreten

veya belirli hizmetleri sağlayan şirketlerin, maliyet hesaplarını muhasebe defterlerine dahil etmeleri zorunludur. Ayrıca, toplam cirosu belirli bir gelir tavanının üzerinde olan şirketler, vergi beyanı için maliyet hesaplarını devlete sunmakla mükelleftirler. Bu yasal zorunlulukları yerine getirmek maliyet muhasebesinin amaçları arasındadır (in.indeed.com).

### **Maliyet Muhasebesi Kavramları**

Muhasebe ve finansal işlemlerde kullanılan maliyet, gider, harcama, zarar ve maliyet merkezi kavramları şu şekilde açıklanabilir.

#### ***Maliyet, Gider, Harcama, Zarar ve Maliyet Merkezi Kavramları***

Genel olarak maliyet, bir ürünün üretilmesi veya hizmetin sunulması sırasında ortaya çıkan tüm giderleri ifade etmektedir. Maliyet muhasebesi bakış açısına göre maliyet, ürün veya hizmetlerin yaratılmasında kaynakların nihai olmayan bir şekilde feda edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Mahabaleshwara Bhatta, 2010). Benzer şekilde bir tanımlamada Kaygusuz ve Dokur (2009) tarafından yapılmıştır. Kaygusuz ve Dokur maliyeti ‘Genel olarak belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal değeri olarak tanımlanmaktadır. Maliyetler, belirlenen amaçlara ulaşmanın parasal değeri olarak ifade edildiğine göre fedakârlık belirli bir şey karşılamak amaçlı yapıldığında maliyet olarak tanımlanmaktadır. Üretim işletmesi açısından maliyet, belirli bir mamulü üretmek ve müşteriye teslim etmek için katlanılan fedakârlıkların parasal karşılığıdır. Aynı tanım, hizmet işletmesi içinde geçerlidir. Bir hizmet işletmesinde, müşteriye sunulan hizmetin parasal karşılığı maliyet olarak tanımlanmaktadır. Burada dikkat çeken husus, maliyet kelimesinin tek başına kullanılmadığıdır. Maliyet, ‘üretim maliyeti’, ‘hizmetin maliyeti’ gibi tanımlamalar ile bir anlam ifade etmektedir’ (Kaygusuz ve Dokur, 2009).

Çetiner maliyeti, üretimde bulunmak için işletmenin üretimle ilgili olarak kullandığı bir başka ifadeyle tükettiği mal ve hizmetlerin parasal karşılığı şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmenin mal veya hizmet üretebilmesi için katlanılan çeşitli giderlerin (hammadde, işçilik vb.), uğranılan kayıpların, katlanılan ve para ile ölçülen fedakârlıkların (SGK işveren payı, sosyal yardımlar vb.) toplamı olarak ifade edilebilir (Çetiner, 2000).

Harcama, bir mamul, hizmet veya duran varlık edinmek için katlanılan veya katlanılması gelecek dönemlere yansıtılmış ödemeler olarak tanımlanabilir. İşletme kuruluşlarında bir mamul, hizmet veya duran varlığın nakden veya vadeli olarak alınmasında katlanılan değer harcama olarak nitelendirilebilir. Harcama olarak ifade edilen durumun gerçekleşmesinde alınmak istenen mamul, hizmet veya duran varlık için peşin ödeme gibi bir zorunluluk

bulunmamaktadır. Gelecek dönemlere yayılmış ve borçlanarak alınması düşünülen mamül, hizmet veya duran varlık için katlanılan değerinde harcama kavramı içerisinde yer almaktadır. İşletme kuruluşlarının üretim proseslerini yerine getirebilmesi için gerekli ham madde ve malzemeleri nakden veya gelecek dönemlere yayılmış şekilde borçlanarak alması bir harcama olarak ifade edilebilir. Benzer şekilde işletmelerin makine veya duran varlık temin etmek için katlandıkları ödemeler de harcama kavramı içerisinde yer almaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009).

Moriarity ve Allen (1991) gideri, gelir getirmek amacıyla vazgeçilen veya vazgeçilecek olan varlıkların parasal ifadesi olarak tanımlamıştır. Gider, işletme kuruluşlarının mevcut faaliyetlerini sürdürebilmesi, işletme kuruluşunun varlığını devam ettirebilmesi ve işletmenin gelir elde edebilmesi için belirlenmiş bir zaman içerisinde kullandığı veya tükettiği mamul ve hizmetlerin parasal karşılığı olarak ifade edilebilir (Yükçü, 1999). Katlanılan bir harcamanın gider olarak nitelendirilebilmesi için bu harcamanın doğrudan işletme faaliyetleri için yapılması gerekmektedir. Kaygusuz ve Dokur (2009) giderin bu yönüne dikkat çekmiş ve gideri; harcama yapılması suretiyle elde edilmiş mamül, hizmet veya varlığın işletme amaçları doğrultusunda kullanılan bölümünün parasal karşılığı olarak tanımlamıştır. Harcama yapılmak suretiyle elde edilen mamül, hizmet veya varlığın kullanılması işletme kuruluşunun prosesi doğrultusunda katlanılan bu harcama giderdir.

İşletme kuruluşlarında gerek işletme faaliyetleri gerek yatırım planlamaları için katlanılan maliyetler zaman içerisinde gidere dönüşmektedir. Bu durum bazı hallerde maliyet oluştuğu anda gider durumu oluşmakta bazen de gelecek dönemlerde gerçekleşmektedir. Bundan dolayı gider kavramı ile maliyet kavramı genellikle birbirinin yerine kullanılmaktadır. Özellikle muhasebe kayıtlarında maliyet durumu gösterilmeden giderleşme kaydı yapılmaktadır. Bu duruma şu örnek verilebilir. İşletme kuruluşunun satış elemanı işletmenin ihtiyaçları için mamul veya hizmet alımı yapıp almış olduğu bu mamül veya malzemeyi işletme kuruluşunun satışları için hemen kullanılırsa katlanılan bu ücretler muhasebe kayıtlarına gider olarak yansıtılacaktır. Ancak gerçekte hem maliyet hem de gider olayı gerçekleşmiştir (Durukan, 2006).

İşletmelerin katlanmış oldukları fedakarlıklar er ya da geç giderleşmektedir. Ancak bunun tersi olduğu durumlarda gerçekleşebilir. Yani işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi için katlandığı fedakarlıklar sebebiyle bazı kaynaklarında azalışa karşılık bazı varlıklarda artış yaşanmayabilir. Yaşanan bu durumlar zarar kavramıyla açıklanmaktadır (Moriarity ve Allen, 1991). Zarar kavramı, işletme kuruluşlarının kaynaklarını karşılığında

herhangi bir fayda sağlamadan kullanması sebebiyle işletmenin varlıklarında ortaya çıkan kayıplar şeklinde ifade edilebilir. Zarar olarak belirtilen durum işletme kuruluşunun yönetsel kararları sebebiyle gerçekleşebildiği gibi işletme dışı faktörlerden (yangın, deprem, ekonomik buhranlar vb.) kaynaklı gerçekleşebilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009). Mamül işletmelerinde standart proste kullanılan ilk madde ve malzemeler, işçilik giderleri ve üretim giderleri üretilen o mamulün maliyetlerine yansıtılmaktadır. Bu işletme tarafından üretilen mamül tamamlandıktan sonra işletmenin kendisinden kaynaklı veya dışsal faktörlerden ötürü mamulün tamamı veya bir kısmında bozulma durumu gerçekleşebilir. İşletmenin normal çalışma prosesi dışında meydana gelen bu olay nedeniyle, o mamulün üretimi safhasında gerçekleşen tüm fedakarlıklar boşa gitmiş olur ve bu durum işletmeye zarar olarak yansır (Büyükmirza, 2003).

Maliyet merkezi, maliyetin tespit edilebildiği yer, bölüm, konum, makine, kişi veya varlık olarak tanımlanabilir. Maliyet merkezi maliyetlerin biriktirildiği faaliyet bölümü veya sorumluluk alanıdır. Üretim departmanı, satış müdürlüğü, 2 nolu makine gibi yerler maliyet merkezlerine örnek gösterilebilir. Maliyet birimi ise maliyetlerin tespit edildiği veya belirlendiği bir ürün veya hizmet birimi veya bunların birleşimi olarak ifade edilebilir. Maliyet merkezi, birkaç maliyet biriminin birleşiminden oluşan daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Örneğin, bir makine (maliyet merkezi) bir üründen çok sayıda birim üretebilir. Böyle durumlarda maliyetler makinede biriktirilir, daha sonra maliyet merkezlerine aktarılır, böylelikle maliyetler makinenin ürettiği her ürüne göre ayrılır ve o ürün kategorisinin maliyetine eklenir (Mahabaleshwara Bhatta, 2010).

### **Maliyet Muhasebesinin Bazı Temel İlkeleri**

Maliyet Muhasebesi başlı başına bir disiplindir. Bundan dolayı bazı temel ilkelere sahiptir. Bu ilkeler, Maliyet Muhasebesinin amaçlarına sistematik bir şekilde ulaşılmasına hizmet etmektedir. Bu temel ilkeleri, Mahabaleshwara Bhatta (2010) şu şekilde ifade etmektedir.

**Çift Kayıt İlkesi:** İşletme faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan giderler, maliyet muhasebe sistemine kayıt edilirken çift kayıt prensibi ile yani her alacak için karşılık gelen bir borç vardır ilkesine göre giderleştirilerek takip edilir. Bununla birlikte bazı durumlarda farklı amaçlara hizmet etmek üzere birden çok maliyet tablosunda da kayıt yapılarak giderler takip edilebilir.

**Nedensellik İlkesi:** Her maliyet, nedeni ile mümkün olduğunca yakından ilişkili olmalıdır. Maliyet analizinde mükemmellik mümkün olmasa da en yakın nedeni bulmak için hiçbir çabadan kaçınılmamalıdır. Örneğin,

yemekhane giderleri üretim bölümleri arasında her bölümdeki çalışan sayısına göre giderleştirilir. Benzer şekilde, satış giderleri dönem içinde üretilen mallara değil, sadece satılan mallara yüklenir.

**Dışlama İlkesi:** Bir ürün veya hizmetin maliyeti belirlenirken işletmenin finansal giderleri, anormal maliyetleri, finansal gelirleri, kâr tahsisi ve sermaye harcamaları hariç tutulmalıdır. Bunlar maliyet unsurları değildir. Bu unsurlar Finansal Muhasebenin kapsamı içerisinde değerlendirilmelidir. Örneğin, işletmenin sigorta için ödediği bedellerin üretim maliyeti ile hiçbir ilişkisi bulunmamaktadır. Benzer şekilde, bir makinenin çalışanlar tarafından kötü kullanılması nedeniyle arızalanmasından kaynaklı ortaya çıkan ekstra maliyet, müşteriye yansıtılamaz.

**Dabil Etme İlkesi:** Maliyet muhasebesi amacıyla, fiilen gerçekleşmeyen bazı giderler, gerçekleşmiş sayıldıkları için maliyet belirlenirken dahil edilir. Örneğin, bina kirası maliyet muhasebesinde maliyetin bir parçasıdır ancak finansal muhasebede dikkate alınmaz.

**Sabitlik İlkesi Yoktur:** Maliyet muhasebesinde kapanış stokları, finansal muhasebede olduğu gibi piyasa değeri veya maliyetten hangisi daha düşükse o değerle değil, sadece maliyetle değerlendirilir. Maliyet karşılaştırma amacıyla kullanılır. Dolayısıyla gerçek de bu olmalıdır. Ancak, beklenmedik durum için karşılık ayrılması izin verilen normal bir uygulamadır.

**Yansıtma Oranı İlkesi:** Maliyet muhasebesinde giderler önceden belirlenmiş oranlara göre ücretlendirilirler. Bu süreç genel giderlerin özümsemesi (yansıtılması) olarak bilinmektedir. Bu, bir kontrol yöntemi olarak reel fiyatlarla karşılaştırma imkânı sağlar.

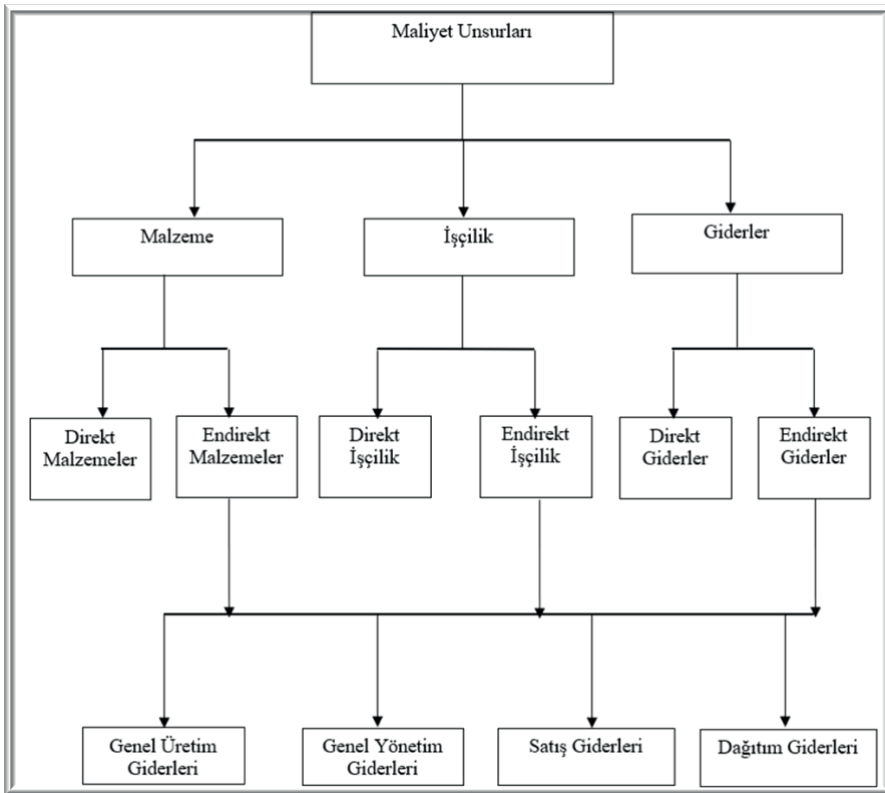
**Maliyet Yansıtma İlkesi:** Bu ilkenin uygulanması, benimsenen maliyetleme tekniğine bağlıdır. Maliyet yansıtma ilkesine göre değişken ve sabit maliyetlerin toplamı dönem boyunca tüm üretime yansıtılır. Böylelikle üretimin satılmayan kısmı sabit maliyetin bir kısmını bir sonraki döneme devretmektedir. Marjinal maliyetleme tekniğinde, sabit maliyet olduğu dönemde geri kazanılır. Bu, dönemin tüm sabit maliyetinin yalnızca o dönemdeki fiili satışlardan geri kazanıldığı ve bu nedenle sabit maliyetin hiçbir kısmının bir sonraki döneme taşınmadığı anlamına gelmektedir. Marjinal maliyetleme tekniğinde, sabit maliyet olduğu dönemde giderleştirilir. Bu, dönemin sabit maliyetinin tamamının yalnızca o dönemdeki fiili satışlardan geri kazanıldığı ve bu nedenle sabit maliyetin hiçbir kısmının bir sonraki döneme taşınmadığı anlamına gelir (Mahabaleshwara Bhatta, 2010).

Bir işletme için maliyet olan unsurlar başka bir işletme için maliyet olmayabilir. Bir endüstride verimli prosesler israfı azaltabilirken başka bir

endüstride aynı prosesler israfı ve maliyetleri artırabilir. İşgücü verimliliği, teknoloji, makine kapasitesi, kaynaklara yakınlık, şartların ve koşulların neden olduğu diğer unsurlar bir ürünün bir sektörde farklı başka bir sektörde farklı maliyette olmasına neden olabilir. Örneğin bir diş macunu bir bölgede belli bir maliyette iken aynı macunun uzak bir bölgedeki maliyetine ulaşım giderleri eklenebilir. Bu durumdan ötürü kar marjları farklılık göstererek farklı izlenim ve etkiler oluşabilir (Mahabaleshwara Bhatta, 2010).

### Maliyet Unsurları

Bir maliyet üç unsurdan oluşmaktadır. Bunlar malzeme (mamül), işçilik ve giderlerdir. Bu üç unsurun her biri doğrudan ve dolaylı nitelikte olabilirler. Örneğin doğrudan malzeme ve dolaylı malzeme, doğrudan işçilik ve dolaylı işçilik, doğrudan giderler ve dolaylı giderler şeklinde oluşabilirler. Şekil 2.1'de çeşitli maliyet unsurları ve bunların nasıl sınıflandırıldığı gösterilmektedir.



Şekil 2.1. Maliyet Unsurları

Kaynak:[https://www.tutorialspoint.com/accounting\\_basics/cost\\_accounting\\_elements\\_of\\_cost.htm](https://www.tutorialspoint.com/accounting_basics/cost_accounting_elements_of_cost.htm)

### *Doğrudan veya Dolaylı Malzemeler*

Doğrudan malzemeler, uygun bir şekilde tanımlanabilen ve maliyet birimlerine tahsis edilebilen malzemelerdir ([www.economicdiscussion.net](http://www.economicdiscussion.net)). Bir ürüne doğrudan katkıda bulunan ve bitmiş üründe kolayca tanımlanabilen malzemelere doğrudan malzemeler adı verilir. Örneğin kitaplarda kâğıt, mobilyalarda ahşap, su deposunda plastik, ayakkabılarda deri doğrudan malzemelerdir. Bunlar aynı zamanda yüksek değerli ürünler olarak da bilinir. Herhangi bir bitmiş ürünün üretiminde kullanılan diğer düşük maliyetli kalemler veya destekleyici malzemelere dolaylı malzeme denir ([www.tutorialspoint.com](http://www.tutorialspoint.com)). Bir başka ifadeyle, birçok durumda malzeme bitmiş ürünün bir parçasını oluştursa da doğrudan malzeme olarak değerlendirilmez. Mobilya çivileri, ayakkabı dikiminde kullanılan iplikler bunlara örnek gösterilebilir. Bunun nedeni bu tür malzemelerin parasal değerinin çok düşük ve ölçülmesinin oldukça zor ve faydasız olmasıdır. Bu tür malzemeler dolaylı malzeme olarak kabul edilir. Bunlar, bireysel maliyet birimleriyle uygun şekilde tanımlanamayan malzemelerdir. İşletmelerde makine yağlama yağı, zımpara kâğıdı, sabun ve benzeri malzemeler buna örnek gösterilebilir ([www.economicdiscussion.net](http://www.economicdiscussion.net)).

### *Direkt işçilik ve Endirekt İşçilik*

İşçilere veya bir işçi grubuna ödenen ve herhangi bir özel üretim, denetim, bakım, malzeme veya ürünün nakliyesi faaliyetiyle doğrudan ilişkili olabilecek ve hammaddenin bitmiş mallara dönüştürülmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilecek her türlü emeğe (işçilik ödemesine) doğrudan işçilik ücreti denir ([www.tutorialspoint.com](http://www.tutorialspoint.com)). Doğrudan işçilik maliyeti, hammaddelerin nihai ürünlere dönüştürülmesinde doğrudan görev alan işçilere ödenen ücretlerden oluşur. Bu ücretler belirli bir ürün, iş veya süreçle rahatlıkla tanımlanabilir. İşletmede bir makine operatörüne ödenen ücretler direkt işçilik ücretlerine örnek olarak gösterilebilir ([www.economicdiscussion.net](http://www.economicdiscussion.net)). Endirekt işçilik ise hammaddelerin nihai ürünlere dönüştürülmesinde doğrudan görev almayan ancak işletmede diğer işlerin yürütülmesinde görevli çalışanlara ödenen ücretleri kapsamaktadır. Bu giderler genel karakterlidir ve belirli bir maliyet birimiyle uygun şekilde tanımlanamaz. Dolaylı işçilik doğrudan üretime katılmaz, yalnızca dolaylı olarak üretim faaliyetlerine yardımcı olur. Örneğin güvenlik, kâtip, bekçi, sekreter ve benzeri çalışanlara ödenen ücretleri kapsamaktadır. Stajyer veya çıraklara ödenen ücretler önemli bir değere sahip olmadığından doğrudan işçilik kategorisine girmemektedir ([www.tutorialspoint.com](http://www.tutorialspoint.com)).



## Direkt Giderler ve Endirekt Giderler

Ücretlendirilebilir giderler olarak da bilinen bu giderler, belirli bir ürün veya süreç için özel olarak yapılan, doğrudan malzeme ve doğrudan işçilik dışındaki tüm doğrudan maliyetleri içerir. Örneğin, özel kalıp ve kalıpların maliyeti, patent maliyetleri, telif hakları, belirli bir iş veya sözleşme için tesisin kira ücretleri vb. doğrudan giderlerdir. Doğrudan malzeme maliyeti, doğrudan işçilik maliyeti ve doğrudan giderlerin toplamı PRIME COST olarak adlandırılır ([www.economicdiscussion.net](http://www.economicdiscussion.net)).

Dolaylı giderlere, genel giderler adı verilir. Doğrudan malzeme ve doğrudan işçilik maliyetleri dışındaki tüm dolaylı maliyetleri kapsamaktadır. Kira giderleri, sigorta, amortisman, elektrik, aydınlatma, taşıma, reklam giderleri örnek gösterilebilir. Dolaylı giderler mamul veya hizmette oranı belirlenemeyen, ancak dağıtım anahtarları kullanılarak mamul veya hizmet maliyetlerine yüklenebilen giderlerdir. ([www.economicdiscussion.net](http://www.economicdiscussion.net)).

Genel giderler şu şekilde sınıflandırılabilirler:

- Genel üretim giderleri,
- Yönetim giderleri,
- Satış giderleri,
- Dağıtım giderleri.

## Hastane Muhasebe ve Maliyet Sistemi

Hastane muhasebesi, hastane kuruluşlarında finansal sonuçlar doğuran ekonomik faaliyetlere ilişkin verileri toplayarak belirlenmiş kanuni esaslara göre bu verileri kayıt eden, bu kayıtlı verileri analiz ederek değerlendiren ve değerlendirme sonunda elde ettiği sonuçları kanunun emrettiği şekilde belirli biçim ve usullere uyararak ilgililere sunan, sistematik bilgi sağlama düzeni olarak ifade edilebilir (Akar, 1987).

Karademir ve Can (2019) muhasebeyi; tümü veya bir kısmı mali niteliğe haiz olan ve para ile ifade edilebilen faaliyetlere ait doğru ve güvenilir bilgileri sistematik bir şekilde kaynağından

- Toplanması,
- Gerçekliklerinin tespit edilmesi,
- Kayıt altına alınması,
- Belirli bir düzene göre tasniflenmesi,
- Raporlanması,

- Elde edilen verilerin analiz edilmesi,
- Yorumlanması ve ilgililere sunulması işlemleri olarak ifade etmektedirler.

Hastane kuruluşlarında maliyet muhasebesi, hastanede kullanılan genel muhasebe sisteminden elde edilen finansal verileri, hastane kuruluşunun sunduğu sağlık hizmetinin maliyetlerinin belirlenmesi amacıyla kendine has yöntemlerle kayıt altına alan, bu verileri sınıflayan ve sınıflandırılmış verileri raporlayan finansal bilgi sistemidir. Başlangıçta kanuni zorunlulukları yerine getirme amacıyla tutulan muhasebe kayıtları ve işlemleri zaman içerisinde işletme yöneticilerinin pek çok alanda kararlar almasına yardımcı olan ve işletmenin sürdürdüğü hizmetlerin denetiminde bir yönetim aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır (Karademir ve Can, 2019).

Hastane muhasebe sistemlerinin üç temel fonksiyonu yerine getirmesi beklenmektedir. Bunlardan ilki; hastalara ait sağlık hizmet tutarlarını takip etme, sağlık hizmetini faturalandırma, sağlık çalışanlarının maaş ve diğer ek ödemelerinin hesaplanması ile diğer muhasebe fonksiyonları gibi geleneksel görevleri desteklemeye devam etmesidir. İkinci beklenen fonksiyon hastane pazarlama etkinliğinin artırılmasıdır. Üçüncüsü ise, hastane verimliliğini ölçmek ve geliştirmektir (Hammad vd., 2010).

Ramsey (1994) hastane muhasebe sistemlerinin üç amaca hizmet etmesi gerektiğini öne sürmüştür. Bunlar:

1. Sağlık kuruluşunun sunduğu hizmet kalitesinden ödün vermeden hastanede maliyet verimliliğini teşvik etmek.
2. Hizmet hattı yönetimi yoluyla hastanenin kaynaklarını en üst düzeye çıkarmasına imkân sağlamak.
3. Hastane hizmet süreçlerinde sürekli iyileştirme fırsatlarına odaklanmaktır (Ramsey, 1994; Hammad vd., 2010).

Arslan ve diğerleri (2015) hastanelerde maliyetleri belirlemenin amaçlarını şu şekilde ifade etmektedirler:

- Hastane yönetimine sağlık tesisinde gerçekleşen faaliyetlere ait finansal sonuçların takip ve değerlendirmesi için ihtiyaç duyulan verileri sunmak.
- Yöneticilere alınacak kararlarda kolaylık sağlamak.
- Sağlık tesisinin idaresinin verimliliğini test etme ve etkinliğini artırma fırsatlarını araştırmak.
- Hastanede oluşan giderlerin azaltılması.

- Gelecekte yapılması planlanan yatırım ve hizmet kararlarını almaya yardımcı olmak.
- Sağlık tesisinde sunulan sağlık hizmetinin kalitesini ve başarısını düşürmeden giderleri azaltmaya yardımcı olmak.

Hastane maliyetlerini hesaplamak sağlık kuruluşuna ayrıca:

- Hastanede verilen sağlık hizmetinin toplam ve bölüm maliyetlerini belirleme imkânı sunmaktadır.
- Sağlık tesisinde esas ve yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim yerlerinde gerçekleşen maliyetleri kontrol etmek.
- Sağlık hizmetinin verimliliğini artırmak.
- Gelecekte yapılacak faaliyetlerin kalitesini geliştirmek.
- Hastane için fonksiyonel kararların alınmasında yönetime yardımcı olmak.
- Sağlık tesisinin gelirlerine, giderlerine ve hizmet miktarlarına ait analizleri geliştirmek.
- Giderlerin etkinliğini test etmek için gerekli bilgileri sağlamak.
- Sağlık tesisinde gerçekleşen giderleri takip etme ve denetimini sağlamaya yardımcı olmak.
- Sağlık kuruluşuna ait mali kaynakların yönetimine yardımcı olmak.
- Eldeki mali veriler ve performans değerleri ile rakip sağlık kuruluşlarını mukayese imkânı sağlamaya (Arslan vd., 2015) yardımcı olmaktadır.

### **Hastanelerde Maliyet Unsurları**

Maliyet terminolojisinde malzeme, işçilik ve giderlerden oluşan üç maliyet unsurunun birleştirilerek ikili bir sınıflandırma yapılabilir. Doğrudan ilk madde ve malzeme giderleri ve doğrudan işçilik giderlerinin oluşturduğu birincil maliyetler ile doğrudan işçilik gideri ve genel giderlerin oluşturduğu şekillendirme maliyeti adı verilen iki tür sınıflandırma yapılabilir (Horngren ve Foster, 1991).

Neumann ve Keith (1998) hastanelerde güvenilir ve etkin bir maliyet dağıtım sisteminin kurulabilmesi için gerekli unsurları şu şekilde ifade etmektedir.

- Hastanede hizmet veren bölümlerin maliyetlerini belirlemeyi kolaylaştıracak uygun gider yerlerinin belirlenmesi gerekmektedir.

- Hastanenin kurumsal yapısına entegre finansal kayıtlarının tutulması gerekmektedir.
- Hastane bilgi işlem sisteminin, hastanenin yardımcı hizmet üretim ve esas hizmet üretim yerlerine ait mali verileri, işlem türlerini, sağlık hizmetine ait istatistiki bilgileri ve diğer mali olmayan verileri istenildiğinde hızlı ve güvenilir bir şekilde sunacak yetkinlikte olması beklenmektedir.
- Hastanede esas ve yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim yerlerinde oluşan maliyetleri en uygun ve gerçekçi dağıtım anahtarları vasıtasıyla yansıtabilecek bir yöntem belirlenmelidir (Soylular ve Ağırbaş, 2016).

### *İlk Madde ve Malzemeler*

İlk madde ve malzeme giderleri üretilen mal veya sunulan hizmetin büyük bir kısmını oluşturan, ikamesi olmayan ve üretilen ürün veya sunulan hizmet içerisinde oranı kolaylıkla belirlenebilen malzemelerdir. Bu malzemeler kuruluşun ürettiği mamül veya sunduğu hizmetin sağlanmasında kullanılan tüm hammaddelerin giderlerini oluşturmaktadır (Barfield vd, 2003).

Hastalara sağlık hizmeti sunumunda mutlaka kullanılan, ne kadar tüketildiği belli olan ve mali olarak parasal değeri kolaylıkla tespit edilebilen sarf ve tıbbi sarf malzemelerin bütünü ilk madde ve malzemeler olarak ifade edilebilir. Sağlık hizmetlerinde ilk madde ve malzeme üç gruba ayrılabilir. Bunlar; ilaçlar, tıbbi nitelikteki sarf malzemeler ve tıbbi nitelikte olmayan sarf malzemelerdir. Sağlık hizmetlerinde hastalara sunulan sağlık hizmetlerinde kullanılan ilk madde ve malzemelerin kayıtlarının tutulması kanuni ve tıbbi olarak zorunlu olması nedeniyle bu grupta yer alan malzemeler, finansal olarak kolaylıkla takip edilebilirler. Günümüzde hastane otomasyon sistemleri hastabâşına tüketilen pek çok malzemeyi hasta hesabına kayıt olanağı vermektedir.

Sağlık hizmetlerinde kullanılan ilk madde ve malzeme türleri şu şekilde ifade edilebilir.

- Tıbbi sarf malzemeler (serumlar, steril eldivenler, gazlı bezler, antiseptikler, kanüller, enjektörler vb.),
- Cerrahi işlem malzemeleri (penset, mayo hegar, Moskito eğri, makas, bandaj, penset, pensler vb.),
- Kimyevi madde (özellikle laboratuvar cihazlarında kullanılan kimyasallar vb.),

- İlaçlar,
- Temizlikte kullanılan malzemeler,
- Tamirat, tadilat ve boya işlerinde kullanılan her türlü inşaat malzemeleri,
- Bilgisayar kartuşları, donanım malzemeleri, kırtasiye malzemeleri ve benzerleridir.

İşletmelerde mamül üretiminde veya hizmet sunumunda kullanılan her ürün ilk madde ve malzeme olmayabilir. Bazı malzemeler üretilen mal veya sunulan hizmetin içerisinde yer almakla birlikte miktarsal olarak düşük veya esas içerikte tespit edilmesi zordur. Bu tür malzemeler genel üretim giderleri içerisinde değerlendirilirler (Kaygusuz ve Dokur, 2009).

### ***İşçilik Giderleri***

Bir sağlık kuruluşunda hastalara verilen sağlık hizmetinin sunumunda görev alan çalışanlara ait giderleri ifade etmektedir. İşçilik giderleri; doğrudan işçilik giderleri ve dolaylı işçilik giderleri olarak ikiye ayrılmaktadır. İşçilik türü eğer işletmenin ürettiği mamül veya verdiği hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanlara ait ise, bu gider türü direkt işçilik maliyeti olarak o mamül veya hizmet giderine doğrudan yansıtılabilir (Kartal vd., 2003).

Sağlık hizmetlerinde görev yapan hekimler, hemşireler, sağlık teknisyenleri, hastabakıcılar, biyologlar, sağlık uzmanları ve diğer sağlık personellerine ait maaş, ek ödeme ve diğer ücretler doğrudan işçilik giderleri arasında yer almaktadır.

Her malzeme türü direkt ilk madde ve malzeme kapsamında olmadığı gibi her işçilik türü de direkt işçilik gideri kapsamında yer almaz. Sağlık hizmetinin üretim sürecinde yer almakla birlikte hizmet üretim akışına yön veremeyen veya üretimde doğrudan görev almayanlara ait giderler indirekt işçilik maliyetleri olarak ifade edilebilirler. Bu çalışanlara ait işçilik maliyetleri genel üretim giderleri kapsamında değerlendirilir (Güç, 2006).

### ***Genel Üretim Gideri***

Bir kuruluşta üretilen mamül veya sunulan hizmet ile ilgili doğrudan ilk madde ve malzemeler ile doğrudan işçilik maliyetleri dışında kalan tüm giderler genel üretim gideri olarak ifade edilebilir. Bu maliyetler, esas hizmetin veya üretimin bir parçası olmakla birlikte üretilen mamulde ve sunulan hizmette miktarını belirlemenin mümkün olmadığı yani doğrudan ilişkinin kurulmadığı gider türleridir (Talakacı, 2009).

Genel üretim maliyetlerinin bazı özellikleri şu şekilde ifade edilebilir.

- Bu maliyetlerle kuruluşun ürettiği mal veya sunduğu hizmet arasında genellikle direkt bağlantı yoktur.
- Bu maliyetlerin bir bölümü değişken, bir bölümü sabit iken bir bölümü karma yani yarı sabit yarı değişken niteliktedir.
- Bu maliyetlerin bir bölümü zaman içerisinde artış veya azalma göstermeleri sebebiyle giderler düzensiz seyrederek.
- Bu maliyetlerin bir kısmı dönem sonunda net tutara ulaşır. Örneğin bakım maliyetlerinin yıl sonunda netlik kazanması gibi.
- Bu maliyetlerin hesaplanmasında kısa dönemlerde özellikle enflasyonist ortamlarda hesaplama yapılması hatalı sonuçlar doğurabilir (Harcüstemoğlu, 1997).

Genel üretim giderlerine; dolaylı işçilik ücretleri, genel sarf malzemeler, kira giderleri, yemekhane giderleri, iletişim giderleri, kırtasiye gideri, hastane binalarının amortisman ve tükenme payları, ayrıca vergi ve kesintiler gösterilebilir.

### **Faaliyet Hacimlerine Göre Giderler**

Faaliyet hacimleri işletmelerde kapasite ölçmede kullanılan ölçütlerdir. Fabrika ve diğer işletmelerde makine saatleri, işçilik saatleri gibi ölçütler o kuruluşun faaliyet hacmini ortaya koymaktadır. Böylelikle kuruluşun faaliyet hacminde oluşan değişimlere göre maliyetlerde oluşan artış veya azalışlar belirlenir. Maliyetler, faaliyet hacimleri ile olan etkileşimlerine göre sabit, değişken ve yarı sabit yarı değişken olarak gruplara ayrılabilirler.

#### ***Sabit Gider***

Sabit maliyetler, zaman içinde aynı kalan maliyetleri ifade eder. Bu maliyetler şirketin birim üretiminden bağımsız giderlerdir. Yani şirket ne kadar ürün / hizmet üretirse üretsin sabit kalan maliyetlerdir. Sabit maliyetler işletme sigortası, ofis kirası, emlak vergileri, ekipman kiralama ve çalışanların yıllık maaşları ile sosyal hakları gibi maliyetlerden oluşmaktadır (in.indeed.com). Sabit maliyetler, işletmenin mevcut faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmemektedir. Faaliyet hacmindeki artışlar veya azalışlar toplam sabit maliyetlerde artışa veya azalışa neden olmamaktadır. Kuruluş binası amortismanı, kira giderleri, sigorta giderleri sabit giderlere örnek gösterilebilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009).

Sermaye (anapara) bir şirketin kısa vadede tutarlı miktarlarda sabit maliyetlere maruz kalmasına neden olabilecek sabit bir üretim faktörü olabilir (www.studysmarter.co.uk).

Sabit maliyetlere şu giderler örnek gösterilebilir ([www.studysmarter.co.uk](http://www.studysmarter.co.uk)).

- Bir fabrikanın veya ofis binasının bakım maliyetleri,
- Kiralama giderleri,
- Kredilere ödenen faizler bir başka ifadeyle finansman giderleri,
- Reklam giderleri.

### *Değişken Gider*

Değişken maliyetler günlük, aylık, üç aylık, yıllık veya üretim süreleri arasında değişebilen maliyetleri ifade eder. Bu tür maliyetler bir şirketin ürettiği birim sayısına bağlıdır ve bir hesaplamadan diğerine değişiklik gösterebilir. Değişken maliyetler, bir ürün için malzeme satın alma maliyeti, çalışanların saatlik ücreti, elektrik faturaları, reklam maliyetleri ve benzeri gider kalemlerinden oluşmaktadır ([in.indeed.com](http://in.indeed.com)). Değişken gider, kuruluşun faaliyet hacmindeki artış veya azalışa göre artan veya azalan giderlerdir. İlk madde ve malzeme giderleri, elektrik, doğalgaz giderleri, saat esasına göre ücretlendirilen doğrudan işçilik giderleri ve benzeri maliyetler değişken gider türleri arasında gösterilebilir.

Değişken maliyetler doğrudan bir ürünün üretimi veya satışıyla ilgilidir. İlave çıktı biriminin marjinal maliyeti, üretime daha fazla değişken girdi entegre edildiğinden değişken maliyeti belirler. Bir şirket kısa vadede üretimini arttırırsa toplam değişken maliyetleri de artacaktır ([www.studysmarter.co.uk](http://www.studysmarter.co.uk)).

Bir firma paketlemesi gereken ürünlerinin üretimini arttırırsa değişken maliyetleri de artacaktır. Bunun nedeni firmanın artan üretim miktarı için daha yüksek miktarda ambalaj gereksinimidir.

Değişken maliyetlere şu giderler örnek gösterilebilir ([www.studysmarter.co.uk](http://www.studysmarter.co.uk)).

- Doğrudan ve dolaylı işçilik ücretleri,
- Temel hammaddeler (ahşap, metal, demir gibi),
- Enerji maliyetleri,
- Yakıt maliyetleri,
- Paketleme maliyetleri.

### *Yarı Sabit ve Yarı Değişken Giderler*

Yarı sabit maliyet veya karma maliyet olarak da bilinen yarı değişken maliyetler hem sabit hem de değişken bileşenlerin karışımından oluşan gider türüdür. Maliyetler belirli bir üretim veya tüketim düzeyi için sabittir ve bu üretim düzeyi aşıldığında değişken hale gelir. Üretim gerçekleşme bile genellikle sabit bir maliyet söz konusu olur. Yarı değişken maliyetin sabit kısmı, faaliyet hacmi ne olursa olsun değişmez. Değişken maliyet kısmı ise faaliyet hacminin bir fonksiyonu olarak ortaya çıkar ve üretim arttıkça artar, azaldıkça azalır. Yarı değişken maliyetin sabit kısmı belirli bir üretim hacmine kadar sabittir. Bu, yarı değişken maliyetlerin bir faaliyet aralığı için sabit olduğu ve farklı faaliyet seviyeleri için bunun ötesinde değişebileceği anlamına gelir. Bir üretim hattındaki fazla mesai ücretleri yarı değişken özelliğe sahiptir. Üretim hattı operasyonları için belli bir düzeyde işçilik gerekiyorsa bu sabit maliyettir. Fazla mesai gerektiren herhangi bir ek üretim hacmi, faaliyet düzeyine bağlı olarak değişken harcamalara neden olur ([www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)). Bu maliyetlere örnek olarak telefon faturaları gösterilebilir. Telefon hiç kullanılmasa da ödenecek sabit bir fatura gideri olmakla birlikte aşırı kullanımdan dolayı belirli bir kotanın geçilmesinde ilave gider oluşabilir.

Yarı sabit ve yarı değişken giderlere şu maliyetler örnek gösterilebilir ([www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)):

- Tamir ve bakım giderleri,
- Telefon faturaları,
- Elektrik maliyetleri,
- Araç kiralama giderleri.

### **Dağıtım Esasına Göre Giderler**

Ürün ve hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde giderlerin üretilen mal veya sunulan hizmet ile ilişkilendirilmesine göre de sınıflandırma yapılabilir. Giderler, üretilen mal veya sunulan hizmetle ilişkilendirilmesine göre direkt maliyet ve endirekt maliyet olarak iki gruba ayrılmaktadır.

#### *Direkt Maliyet*

Üretim giderleri arasında esas üretilen mal veya sunulan hizmet ile doğrudan bağlantılı olan gider türleridir. Bunlara örnek olarak ilk madde ve malzemeler ve doğrudan işçilik ücretleri gösterilebilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009).



### ***Endirekt Giderler***

Direkt maliyet dışında kalan tüm giderler, endirekt giderler olarak ifade edilebilir. Bu tür giderler mamul veya hizmetlere endirekt olarak yansıtılmaktadır. Endirekt giderler mamul veya hizmet üretiminde izlenebilirliği çok zor olan maliyetlerdir. Bu tür giderlerin dağıtımı; gider türü ve mamul arasında bağlantı kuracak dağıtım anahtarları ile gerçekleşmektedir. Örneğin, bina amortisman gideri üretilen mamul veya hizmete doğrudan değil uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak yüklenmektedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009).

### **Giderlerin Dağıtımı**

İşletmelerde maliyetlerin üretilen ürünlere veya sunulan hizmete yansıtılmasında birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım işlemleri yapılmaktadır. Birinci dağıtım aşamasında giderler işletmenin esas üretim yerlerine, yardımcı üretim yerlerine ve genel yönetim yerlerine yansıtılırlar. İkinci dağıtımda yardımcı üretim yerleri ve genel üretim yerlerinde toplanan maliyetler, uygun dağıtım ölçütleri ile esas hizmet üretim yerlerine yansıtılır. Üçüncü dağıtımda ise esas hizmet üretim yerlerinde toplanan maliyetler üretilen mamul veya sunulan hizmetlere yansıtılarak birim maliyet elde edilir (Özgülbaş, 2014).

*Tablo 2.1. Giderlerin Dağıtımı*

<b>Dağıtım Basamakları</b>	<b>Gider Türleri</b>	<b>Gider Yerleri</b>
I. Dağıtım	Toplam Giderler: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Direkt ilk madde-malzeme giderleri</li> <li>• Direkt işçilik giderleri</li> <li>• Genel üretim giderleri</li> </ul>	Esas Üretim Yerleri Yardımcı Üretim Yerleri Genel Yönetim Yerleri
II. Dağıtım	Diğer gider merkezlerinin giderleri	Esas Üretim Yerleri
III. Dağıtım	Esas üretim gider yerleri	Mamul/hizmet maliyetlerine yansıtma

*Kaynak: Özgülbaş, 2014.*

Maliyetlerin ikinci dağıtımında yardımcı üretim yerleri ve genel yönetim yerlerinde oluşan giderlerin esas üretim yerlerine dağıtımında;

- Basit dağıtım yöntemi,
- Basamaklı dağıtım yöntemi,
- Turlama dağıtım yöntemi,
- Matematiksel dağıtım yöntemi ve

- Önceden saptanmış değerler üzerinden dağıtım yöntemleri kullanılmaktadır. Bu dağıtım metotlarından hangisinin kullanılacağı, kuruluşun üretim yapısı veya sunduğu hizmet türüne göre değişebilir (Özgülbaş, 2014; Teker vd., 2019).

İşletmenin giderlerinin maliyet merkezlerine dağıtımında faaliyet gösterilen iş koluna veya sunulan hizmete göre farklılık gösterebileceği belirtilmişti. Sağlık hizmetleri sektöründe giderlerin dağıtımında şu dağıtım anahtarları kullanılabilir.

*Tablo: 2.2. Giderlerin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları*

Gider Türü	Dağıtım Anahtarları
Endirekt Malzeme	* Direkt ilk madde ve malzeme tutarı
Endirekt İşçilik	* Personel sayısı * Direkt işçilik saati * Direkt personel giderleri
Elektrik Giderleri	* Tüketilen enerji (kws) * Ampul adedi * Yüzölçümü ( $m^2$ )
Yakıt Giderleri	* Radyatör sayısı * Yüzölçümü ( $m^2$ ) * Hacim ( $m^3$ )
Su Giderleri	* Personel Sayısı * Musluk sayısı
Haberleşme Giderleri	* Telefon sayısı * Personel sayısı
Bakım Onarım Giderleri	* Makine sayısı * Direkt işçilik saatleri * Bakım onarımda tüketilen malzemenin değeri * Bakım onarım saati * Bakım onarım istek fişi sayısı
Taşıma Giderleri	* Taşınan malzemenin miktarı * Taşınan malzemenin değeri * Taşınan malzemenin ağırlığı
Temizlik Giderleri	* Temizlenen alan ( $m^2$ )
Yiyecek Giderleri	* Öğün sayısı
Kira Giderleri	* Yüzölçümü ( $m^2$ )
Bina Sigorta Giderleri	* Yüzölçümü ( $m^2$ )
Duran Varlık Sigortası	* Duran varlığın değeri
Vergi, Resim ve Harçlar	* Yüzölçümü ( $m^2$ )
Bina Amortismanı	* Yüzölçümü ( $m^2$ )
Finansman Giderleri	* Üretim miktarı * Personel sayısı

*Kaynak: Koçyiğit, S. (2006) Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması, [Yayınlanmamış Doktora Tezi], Gazi Üniversitesi.*

### ***Basit Dağıtım Yöntemi***

Geleneksel maliyet yönteminde ikinci dağıtımda sıklıkla kullanılan basit veya doğrudan dağıtım yönteminde giderler, maliyet merkezlerinin birbirleri ile olan etkileşimleri ve hizmet miktarları dikkate alınmadan yapılan dağıtım türüdür. Bu yöntemde yardımcı maliyet merkezleri arasında karşılıklı hizmet ilişkisi olmadığı kabul edilir. Yani maliyeti dağıtılabilecek yardımcı maliyet merkezlerinin, varsa, kendi maliyet merkezlerine sundukları hizmet miktarı ve diğer yardımcı maliyet merkezlerine sundukları hizmet miktarları, toplam hizmet miktarları içerisinde çıkarılmaktadır (Gündüz, 2012).

### ***Basamaklı (Kademeli) Dağıtım Yöntemi***

Basamaklı (kademeli) dağıtım metodu basit dağıtım yönteminde gider yerlerinin birbirleriyle etkileşimi göz ardı edilerek yapılan dağıtımda ortaya çıkan sakıncaları gidermek üzere kullanılan bir dağıtım metodudur. Bu dağıtımda gider merkezlerinin birbirleri ile etkileşimleri kısmen dikkate alınarak dağıtım yapılır. Bu dağıtımda giderlerin dağıtımını tek taraflı yani tek yönlü olarak yapılır. Bu dağıtımda giderler sürekli olarak esas hizmet üretim yerlerine yönelik olarak yansıtılırlar (Gündüz, 2012).

### ***Matematiksel Dağıtım Yöntemi***

Basamaklı dağıtım yöntemi basit dağıtım yöntemine göre gider merkezlerinin birbirleri ile etkileşimini kısmen dikkate alan bir yöntem olduğu belirtilmişti. Basamaklı dağıtımda tek yönlü etkileşimin dikkate alınmasının yarattığı sakıncalar matematiksel yöntemde ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Bu dağıtım yönteminde gider merkezlerinin hem kendilerine hem de birbirlerine verdikleri hizmetlerin tamamı dikkate alınmakta ve buna göre giderleştirme yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle, gider yerleri arasında hizmet ve maliyet akışı tek taraflı değil iki yönlüdür. Burada ileriye ve geriye dağıtım yapılmaktadır. Bu yapılırken cebirsel denklemlerden yararlanılır. Bundan dolayı bu metoda cebirsel yöntem de denilmektedir (Civelek ve Özkan, 2006).

### ***Önceden saptanmış değerler üzerinden dağıtım yöntemi***

Giderlerin bu dağıtım yönteminde gider merkezlerinde toplanan maliyetler bütçe ve çeşitli tahminler vasıtasıyla önceden tahmin edilerek yansıtılırlar. Tahmin esasına göre maliyetler önceden belirlenmiş değerlere göre esas hizmet üretim yerlerine yansıtılırlar. Önceden saptanan bu maliyetler her gider merkezi için önceden saptanmış faaliyet hacim miktarlarına bölünerek yükleme oranları belirlenir. Bu yöntemde işletmenin esas üretim yerleri, yardımcı üretim yerleri ve genel yönetim yerlerinde oluşan maliyetler önceden belirlenmiş faaliyet miktarlarına göre ve yararlandıkları ölçüde gider

payı almaktadır. Bu gider payları, gider yerindeki faaliyet hacmi ve yükleme oranlarının birbirleri ile çarpılmasıyla elde edilir. Önceden saptanmış değerler üzerinden dağıtım yönteminde dağıtımı gerçekleştirilen maliyetler tahmini olduğundan, fiili olarak gerçekleşen giderler ile arasında fark oluşabilir. Fiili giderlerle dağıtılan giderler arasındaki oluşabilecek dağıtım farkları, basit dağıtım veya önceden belirlenmiş oranlara göre yansıtma yapılarak maliyet yerlerine dağıtılabılır (Yükücü, 1999; Büyükmirza, 2003).

İkinci dağıtımda işletmenin türüne göre belirlenen dağıtım yöntemlerinden biri ile yapılan dağıtım sonunda genel yönetim giderleri esas ve yardımcı hizmet yerlerine yansıtılarak giderleşme işlemi yapılır. Üçüncü dağıtımda ise birinci ve ikinci dağıtım sonunda yardımcı hizmet üretim yerlerinde toplanan maliyetler uygun dağıtım anahtarları ile esas hizmet üretim yerlerine dağıtılır. Böylelikle tüm maliyetler esas hizmet üretim yerlerinde toplanır.

İşletmenin çok sayıda farklı türde mamul ürettiği bir üretim ortamında hangi mamullerin hangi giderden ne kadar pay alacağını belirlemek maliyeti oluşturmak açısından oldukça önemlidir. Direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik giderleri mamul ile doğrudan ilişkilendirilmektedir. Genel olarak genel üretim giderleri mamul ile doğrudan ilişkilendirilemez. Genel üretim giderleri aşağıdaki faaliyet ölçüleri kullanılarak mamuller ile ilişkilendirilmekte veya mamullere yüklenmektedir.

- Direkt ilk madde ve malzeme gideri yüzdesi,
- Direkt işçilik gider yüzdesi,
- Direkt işçilik saati,
- Makine saati,
- Üretim miktarı.

Bu faaliyet ölçüleri kullanılırken hangi ölçünün genel üretim giderlerini temsil edeceğini belirlemek için faaliyet ölçüsü ile genel üretim gideri arasında bir bağlantı (ilişki) saptanmalıdır. Örneğin emek yoğun bir üretim gider yerinde, genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde faaliyet ölçüsü olarak makine saatini kullanmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır (Kaygusuz ve Dokur, 2009).



## Hastane Bölüm Maliyet Analizi Uygulaması

Kitabımızın bu bölümünde, bir kamu üniversite hastanesinin Esas Hizmet Üretim Yerlerinden biri olan Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait 2022 yılı bölüm maliyet analizi uygulaması yer almaktadır.

### **Araştırmanın Amacı**

Esas çalışma alanı insan sağlığı olması nedeniyle, bir işletme olduğu genellikle göz ardı edilen hastanelerin, günümüzde kâr amacıyla kurulmuş işletmeler gibi verilen sağlık hizmetinin maliyetlerini belirlemek, denetlemek ve yapılabilirse azaltabilmek için maliyet analizi yapma gerekliliği artık tartışma götürmeyen bir gerçektir. Bu gerçekten hareketle kâr amacı olsun veya olmasın sağlık kuruluşlarının da maliyetlerini belirlemesi, etkinliğini ve verimliliğini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. Maliyet analizi yapmak günümüzde sadece özel sağlık kuruluşlarına yönelik olmayıp, kamu sağlık kuruluşlarının da mevcut mali durumlarını ve performanslarını denetlemede, kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığını görmede ayrıca finansal planlama yapmada artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Maliyet analizi yapmak sağlık yöneticilerinin daha doğru kararlar almasına ve sağlık kuruluşunun verimliliğinin artırılmasına yardımcı olabilir. Bu çalışma ile bir kamu üniversite hastanesi Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın 2022 yılı maliyetlerini belirlemek, bölüm maliyet analizini yapmak ve bölüme yapılan bir hasta başvurusunun ortalama maliyetini belirlemek amaçlanmıştır.

### **Araştırmanın Önemi**

Bu çalışma özel ve kamu hastanelerinde objektif ve gerçeğe yakın sağlık üretim verilerinin alınması ve daha fazla ekonomik veri akışının elde edilmesinin mümkün olabileceğini ortaya koymaktadır. Böylelikle sağlık

yöneticileri, sağlık hizmeti ve faaliyetlerinin maliyetleri hakkında bilgi sahibi olacak, maliyetleri karşılaştırabilecek, maliyet etkinlik analizleri yapabilme imkânı bulacak ve finansal planlamalar yapma avantajını elde edecektir. Bu avantaj, yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda daha başarılı olmasına yardımcı olacaktır.

### **Veri Toplama Yöntemi**

Araştırmada hastanenin 2022 yılına ait tıbbi, idari, mali ve teknik verileri kullanılmıştır. Bazı durumlarda alanında uzman olanların görüşlerinden yararlanılmıştır. Çalışmada ayrıca Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, Saymanlık Müdürlüğü, Teknik Hizmetler Müdürlüğü, Fatura Servisi, Ayniyat, Depo, Satın Alma ve Bilgi İşlem sorumluları ve çalışanları ile bire bir görüşme yapılmıştır. 01.01.2022– 31.12.2022 tarihleri arasında bir yıl boyunca faturalandırılmış tüm hizmetler ve bu süre içerisinde belgelenmiş tüm hizmet giderleri retrospektif olarak çalışmaya dahil edilmiştir. Elde edilen veriler Microsoft Office Excel programı kullanılarak analiz edilmiştir.

### **Araştırmanın Varsayımları**

Araştırmada kullanılan tıbbi, idari, mali ve istatistiksel verilerin gerçek durumu yansıttığı ayrıca sözlü olarak hastane uzmanlarından alınan bilgi ve görüşlerin tam, doğru ve eksiksiz olduğu varsayılmıştır.

## **UYGULAMA**

Bu çalışmada Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın 2022 yılı bölüm maliyetinin belirlenmesi için öncelikle bölümün doğrudan giderleri tespit edilmiştir. Bölümde oluşan doğrudan giderler belirlendikten sonra sağlık hizmet üretimine doğrudan yüklenemeyen genel hizmet üretim giderleri ilgili bölümlerden elde edilmiştir. Genel hizmet üretim giderleri birinci dağıtımda uygun ve objektif dağıtım anahtarları vasıtasıyla Esas Hizmet Üretim Yerleri, Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri ve Genel Yönetim Yerlerine yansıtılmıştır. İkinci dağıtımda Genel Yönetim Gider Yerlerinde oluşan maliyetler, Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine uygun dağıtım anahtarları ile yansıtılmıştır. Üçüncü dağıtımda ise Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan giderler, Esas Hizmet Üretim yerlerine dağıtılmıştır. Böylelikle Esas Hizmet Üretim yerlerinden biri olan Göğüs Hastalıkları Anabilim dalının 2022 yılı bölüm maliyeti belirlenmiştir. Elde edilen bölüm maliyetinden, 2022 yılında Göğüs Hastalıkları ortalama poliklinik muayene giderine ve bölüm ortalama hasta maliyetine ulaşılmıştır.

## GÖĞÜS HASTALIKLARI ANABİLİM DALINA AİT DOĞRUDAN GİDERLERİN BELİRLENMESİ

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının 2022 yılına ait bölüm maliyetinin belirlenmesi için öncelikle bölüme ait doğrudan giderlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait doğrudan giderler; 2022 yılına ait tıbbi sarf ve diğer sarf giderlerden (Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri), Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında görevli öğretim üyesi, asistan hekim, hemşire, sağlık teknisyeni, sekreter, hastabakıcı ve temizlik personellerine ait ücret ödemelerinden (Direkt İşçilik Giderleri), diğer esas ve yardımcı hizmet üretim yerlerinden doğrudan alınan hizmet giderlerinden ve bölüme ait fatura edilen hizmetlerin vergi, araştırma fonu ve kesintilerinden oluşmaktadır.

### *Bölüm Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderinin Belirlenmesi*

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri; servis ve polikliniklerde hastalara verilen ilaç, serum, kan ve diğer tıbbi sarf ürünler ile temizlik malzemeleri, tuvalet kağıtları, hasta bezleri, kırtasiye malzemeleri ve diğer sarf malzemelere ait ürünleri kapsamaktadır. Hastanenin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı depolarından (Eczane, Tıbbi Sarf Depo, Sarf Depo, Ayniyat) 2022 yılı 12 aylık döneme ait Göğüs Hastalıkları poliklinik ve servisine çıkış kaydı yapılan malzeme giderleri şu şekildedir.

*Tablo 3.1. Göğüs Hastalıkları Bölümü Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri*

2022	Tıbbi Sarf Malzeme	Diğer Sarf Malzeme
Ocak	242.871,48	28.585,64
Şubat	124.830,84	4.407,13
Mart	374.706,67	29.615,20
Nisan	287.714,90	72.771,45
Mayıs	175.979,38	30.427,23
Haziran	187.313,67	25.931,16
Temmuz	310.498,19	20.042,75
Ağustos	287.454,92	10.634,77
Eylül	201.904,14	59.841,70
Ekim	119.082,72	28.418,93
Kasım	252.180,70	19.942,41
Aralık	250.897,98	22.884,05
<b>Toplam</b>	<b>2.815.435,59 TL</b>	<b>353.502,42 TL</b>



Tıbbi sarf malzemeler; 2022 yılı içerisinde Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı adına tedavi gören hastalar için kullanılan ilaçlar, oksijen maskeleri, airwaylar, nazal oksijen kanulleri, ambular, endotrakeal tüpler, oksijen tüpleri, serumlar, alkol, flaster ve benzeri tıbbi malzemeleri içermektedir. Diğer sarf malzemeler ise hasta bezleri, tuvalet kağıtları, kırtasiye malzemeleri, kâğıtlar, yazıcı tonerleri, temizlik ürünleri ve benzeri malzemelerdir.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında 2022 yılına ait 12 aylık dönemde 2.815.435,59 TL'lik tıbbi sarf malzeme gideri oluşmuştur. Aynı döneme ait diğer sarf malzeme gideri 353.502,42 TL'dir. Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının 2022 yılı Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri; 2.815.435,59 TL + 353.502,42 TL = 3.168.938,01 TL'dir.

### ***Bölüm Direkt İşçilik Giderlerinin Belirlenmesi***

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Direkt İşçilik Giderleri hesaplanırken bölümde görev yapan öğretim üyesi, asistan hekim ve kadrolu personel katkı payları ile sürekli işçi kadrosunda görev yapan personellere ait maaş ödemeleri dikkate alınmıştır. Bunu tercih etme nedeni; sağlık kuruluşunun mali performansını doğru değerlendirebilmek için hastane döner sermayesinden karşılanan giderlerin muhasebeleştirilmesidir. Bilindiği üzere öğretim üyesi, asistan hekim ve diğer kamu çalışanlarının maaş ödemeleri genel bütçeden karşılanmaktadır. Öğretim üyesi, asistan ve diğer kamu çalışanlarının katkı payları ile sürekli işçilerin maaş ödemeleri Hastane Döner Sermaye İşletmesinden yapılmaktadır.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı direkt işçilik giderlerinin belirlenmesi için hastane Maaş Tahakkuk Biriminden, Performans Biriminden ve Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü'nden işçi ücret bordroları, öğretim üyesi, hekim ve diğer kadrolu çalışanların katkı payları ve nöbet ücretleri alınmıştır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılı Direkt İşçilik Giderleri şu şekildedir.

**Tablo 3.2. Göğüs Hastalıkları Bölümü Direkt İşçilik Giderleri**

2022	Öğretim Üyesi Katkı Payı	Asistan Hekim Katkı Payı	Kadrolu Personel Katkı Payı	Sürekli İşçi Giderleri
Ocak	142.068,38	52.133,81	34.398,81	114.452,62
Şubat	149.270,70	68.985,38	40.626,64	107.439,53
Mart	181.238,86	53.580,63	37.866,40	124.786,90
Nisan	201.300,65	54.464,16	39.168,38	140.908,26
Mayıs	176.066,60	56.104,24	43.635,89	124.433,27
Haziran	170.877,28	39.543,98	42.895,92	135.794,49
Temmuz	78.901,80	70.525,26	56.168,99	157.377,17
Ağustos	151.457,01	55.307,32	6.799,63	114.779,51
Eylül	175.757,90	103.914,46	18.597,80	123.677,50
Ekim	179.187,39	91.447,24	18.400,99	120.364,49
Kasım	178.529,08	89.651,54	16.221,09	109.894,19
Aralık	130.687,47	84.171,38	18.307,13	72.291,71
<b>TOPLAM</b>	<b>1.915.343,12</b>	<b>819.829,40</b>	<b>373.087,67</b>	<b>1.446.199,64</b>

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında görevli öğretim üyelerine ait katkı payı ödemesi 1.915.343,12 TL olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde uzmanlık eğitimini Göğüs Hastalıklarında yapan asistan hekimlere ait katkı payı ve nöbet ücretleri 819.829,40 TL'dir. Göğüs Hastalıkları poliklinik ve kliniklerinde görevli kadrolu çalışanlara (hemşire, sağlık teknisyeni ve diğer kadrolu personel) ait katkı payı ve nöbet ücretleri 373.087,67 TL olarak gerçekleşmiştir. 2022 yılında bölümde görevli sürekli işçi statüsünde çalışanlara (sağlık çalışanı, sekreter, hasta bakıcı, temizlik personeli) ait ücret ve fazla mesai giderleri 1.446.199,64 TL'dir. Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı direkt işçilik giderleri;  $1.915.343,12 + 819.829,40 + 373.087,67 + 1.446.199,64 = 4.554.459,83$  TL olarak gerçekleşmiştir.

#### ***Diğer Bölümlerin Göğüs Hastalıkları Bölümüne Doğrudan Yaptığı Hizmet Giderlerinin Belirlenmesi***

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı hastanede esas hizmet üretim yerlerinden birini oluşturmaktadır. Göğüs Hastalıkları bölümü diğer bölümlere konsültasyon hizmetleri, solunum fonksiyon testleri, alerji testleri ve diğer tetkik hizmetleri sağlarken hastanede bulunan diğer esas ve yardımcı hizmet üretim yerlerinden de (Nükleer Tıp, Radyoloji, Laboratuvar ve

diğer esas hizmet üretim yerleri) hizmet almaktadır. Hastane bilgi işlem otomasyon sistemi ve Performans Biriminden alınan veriler analiz edildikten sonra 2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait diğer bölümlerden doğrudan alınan hizmet giderleri şu şekilde oluşmuştur.

*Tablo 3.3. Diğer Bölümlerden Doğrudan Alınan Hizmet Giderleri*

2022	Diğer Bölümlerden Doğrudan Alınan Hizmet Giderleri
Ocak	110.835,11
Şubat	128.408,31
Mart	185.104,79
Nisan	177.897,92
Mayıs	156.521,26
Haziran	144.674,44
Temmuz	163.064,79
Ağustos	172.357,58
Eylül	163.859,97
Ekim	129.012,22
Kasım	162.270,52
Aralık	140.342,13
<b>Toplam</b>	<b>1.834.349,04 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılında hastanede bulunan Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinden 1.834.349,04 TL'lik doğrudan hizmet almıştır.

#### *Bölümün Doğrudan Hazine ve Fatura Kesinti Giderlerinin Belirlenmesi*

Döner Sermayeli sağlık kuruluşlarında esas üretim ve yardımcı hizmet üretim yerlerinde sunularak fatura ettirilen sağlık hizmet gelirleri belirli oranlarda hazineye ve bilimsel araştırmaları desteklemek için Eğitim Fonu'na aktarılmak üzere kesintiye uğramaktadır. Sağlık Kuruluşlarının da tabii olduğu Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 581. maddesine göre, üniversiteye bağlı hastanelerin toplam gelirlerinin %1'lik bölümü hazineye aktarılır. Ayrıca 5234 Sayılı Kanunun 2/d maddesiyle değişen ve 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olan 'Üniversite döner sermaye işletmelerinden, öğretim üyelerinin doğrudan veya dolaylı katkısı olup olmadığına bakılmaksızın elde edilen her türlü gayrisafî hâsılâtın %5'inden az olmamak kaydıyla, üniversite yönetim kurulunun belirleyeceği orandaki tutar, döner sermaye saymanınca tahsilâtı takip eden ayın yirmisine

kadar bütçe dairesi başkanlığı hesabına yatırılır' hükmü uyarınca toplam gelirlerinin (sağlık hizmeti, ilaç, tıbbi sarf malzeme) %5'lik kısmı Eğitim Fonu amaçlı kesilmektedir. Ayrıca bazı dönemlerde fatura ettirilen gelirlerin bir kısmı antlaşmalı kurumların (SGK, özel sigorta kuruluşları) yaptıkları denetim ve kontrol işlemleri sonucunda (hatalı işlem, paket aşımı, gereksiz ilaç ve malzeme kullanımı ve benzer sebepler) kesintiye uğrayabilmektedir. Hazine, Eğitim Fonu ve SGK fatura kesintileri bölümlerin gelirlerini azaltıcı etkisi sebebiyle bölümlere direkt gider olarak yansıtılmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı hastalara verilen sağlık hizmetlerine ait faturalar, ilgili kurum tarafından incelenmekte, hatalı işlemlerden ötürü kimi zaman gelirlerden kesinti yapılabilmektedir.

Hastane Fatura Servisi, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü, Döner Sermaye Saymanlığı, Antlaşmalı Kurumlar Bölümü ve hastane otomasyon sisteminden alınan verilerden elde edilen 2022 yılına ait Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı direkt hazine ve fatura kesinti maliyetleri şu şekildedir.

*Tablo 3.4. Hazine ve Fatura Kesinti Giderleri*

Aylar	Döneme Ait SGK Fatura Kesinti veya İadeler	Fatura Tutarına Ait Vergiler	Araştırma Fon Kesintisi
Ocak	0,00	5.389,70	26.948,49
Şubat	0,00	4.989,86	24.949,29
Mart	0,00	8.743,98	43.719,92
Nisan	0,00	9.295,61	46.478,06
Mayıs	0,00	6.435,64	32.178,19
Haziran	0,00	6.318,46	31.592,30
Temmuz	0,00	7.455,08	37.275,42
Ağustos	0,00	8.628,44	43.142,19
Eylül	0,00	6.404,39	32.021,94
Ekim	0,00	5.030,66	25.153,32
Kasım	0,00	7.700,65	38.503,24
Aralık	0,00	7.465,98	37.329,88
<b>Toplam</b>	<b>0,00 TL</b>	<b>83.858,45 TL</b>	<b>419.292,24 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının 2022 yılına ait 12 aylık dönemde Sosyal Güvenlik Kurumu ve Özel Sigorta Kuruluşlarına fatura ettirdiği sağlık hizmet gelirlerinde kesinti olmamıştır. Bu dönemde bölümün gelirlerinden kesilen Hazine kesintisi 83.858,45 TL'dir. Ayrıca bölüm gelirlerinden eğitim araştırma fonuna aktarılan doğrudan gider 419.292,24 TL olarak gerçekleşmiştir. Bölümün doğrudan Hazine, fatura kesinti ve eğitim fon kesintisi toplam 503.150,69 TL'dir.

Bölüme doğrudan yansıtılacak diğer gider türleri incelenmiştir. Buna göre hastane Teknik Hizmetler Müdürlüğü, Ayniyat Birimi ve Biyomedikal Hizmetlerine ait kayıtlar incelendiğinde; Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 2022 yılında tamirat/yenileme/İNŞAAT işleri yapılmadığı, bölüme herhangi bir tıbbi cihaz alımı olmadığı tespit edilmiştir. Bundan dolayı 2022 yılında bölüme doğrudan yansıtılabilecek inşaat giderleri ve demirbaş amortisman giderleri bulunmamaktadır.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılının 12 aylık dönemine ait doğrudan giderler şu şekildedir.

*Tablo 3.5. Göğüs Hastalıkları 2022 yılı Doğrudan Bölüm Giderleri*

Gider Türü	Tutarı
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	3.168.938,01 TL
Direkt İşçilik Giderleri	4.554.459,83 TL
Bölüme Yapılan Doğrudan Hizmet Giderleri	1.834.349,04 TL
Bölüme ait Hazine ve Fatura, Fon Kesintisi Giderleri	503.150,69 TL
<b>Gider Toplamı</b>	<b>10.060.897,57 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait 2022 yılı doğrudan gider toplamı 10.060.897,59 TL olarak gerçekleşmiştir.

### **HASTANE GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİNİN BELİRLENMESİ VE BÖLÜMLERE YANSITILMASI**

Esas hizmet üretiminde verilen sağlık hizmetine doğrudan yüklenemeyen tüm giderler genel üretim gideri olarak ifade edilebilir. Genel üretim giderleri uygun dağıtım anahtarı ile ilgili bölümlerin maliyetlerine yansıtılabilir. 2022 yılında hastalara verilen sağlık hizmetlerinde oluşan ve doğrudan yüklenemeyen giderler şu şekildedir.

Tablo 3.6. Hastane Genel Hizmet Üretim Giderleri, 2022

Gider Türleri		Tutarı
1	Bina Amortisman Gideri	14.573.097,00
2	Enerji Gideri	68.133.402,73
3	Su Gideri	4.080.000,00
4	Isıtma Gideri	2.250.000
5	Endirekt İşçilik Giderleri	176.955.734,31
6	Sarf Malzeme Gideri	82.634.269,82
7	Destek Hizmetleri Giderleri	65.783.478,85
8	Cihaz Bakım Onarım Gideri	6.685.798,69
9	Tıbbi Atık Gideri	2.880.000,00
10	Yemekhane Gideri	4.872.000,00
11	İletişim Gideri	4.800,00
12	İnternet Kullanım Gideri	60.000,00
13	Yazılım Firması Gideri	150.000,00
<b>TOPLAM</b>		<b>430.427.595,28 TL</b>

2022 yılında sağlık hizmetlerinin sunumunda oluşan ve doğrudan hizmet giderlerine yansıtılmayan genel hizmet üretim giderleri toplam 430.427.595,28 TL'dir. Genel hizmet üretim giderleri; uygun dağıtım anahtarları vasıtası ile esas ve yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim yerlerine yansıtılacaktır. Bu giderlerin esas hizmet üretim, yardımcı hizmet üretim ve genel yönetim yerlerine dağıtımı yapılırken, bazı gider türlerinde araştırma konusunun sadece Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı ile sınırlı olması sebebiyle sadece bu bölüme yüklenecek giderler hesaplamaya dahil edilmiştir. Örneğin endirekt işçilik veya yemekhane giderleri hesaplanırken Göğüs Hastalıkları, Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri ve Genel Yönetim Bölümleri hesaplamaya dahil edilmiş, Diğer Esas Hizmet Üretim yerleri hesaplanmamıştır.

Genel üretim maliyetleri, bölümlere gider olarak yansıtılırken çeşitli dağıtım anahtarları kullanılmıştır. Maliyetlerin doğru, bilimsel ve objektif olarak giderleştirilmesini sağlamak amacıyla birinci, ikinci ve üçüncü dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları şu şekilde belirlenmiştir.

**Tablo 3.7. Hastane Genel Hizmet Üretim Maliyetleri Dağıtım Anahtarları Sınıflandırması**

Gider Türü		I.Dağıtım Anahtarları	II.Dağıtım Anahtarları	III.Dağıtım Anahtarları	Genel Üretim Giderleri		
1	Bina Amortisman Gideri	Alan (m2)	Alan (m2)	Alan (m2)	14.669.963,00		
2	Enerji Gideri	Dönüştürülmüş Alan m2	Dönüştürülmüş Alan m2	Dönüştürülmüş Alan m2	68.133.402,73		
3	Su Giderleri				4.080.000,00		
4	Isıtma Giderleri	Alan m2	Doğrudan Dağıtım	Bölüm Sayısı	2.250.000		
5	Endirekt İşçilik Giderleri	Doğrudan Dağıtım			Bölüm Sayısı	Hasta Sayısı	176.955.734,31
6	Sarf Malzeme Giderleri						82.634.269,82
7	Destek Hizmetleri Giderleri						65.783.478,85
8	Cihaz Bakım Onarım Giderleri						6.685.798,69
9	Tıbbi Atık Giderleri	Hasta Sayısı	-----	-----	2.880.000,00		
10	Yemekhane Giderleri	Doğrudan Dağıtım	Bölüm Sayısı	Hasta Sayısı	4.872.000,00		
11	İletişim Giderleri	Dahili Hat Sayısı	Dahili Hat Sayısı	Dahili Hat Sayısı	4.800,00		
12	İnternet Kullanım Giderleri	Bölüm Sayısı	Bölüm Sayısı	Hasta Sayısı	60.000,00		
13	Yazılım Firması Giderleri				150.000,00		
<b>Toplam</b>					<b>430.427.595,28 TL</b>		

Bu araştırmada en fazla kullanılan dağıtım anahtarlarından biri, bölümlerin alanıdır (m2). Hastane Teknik Hizmetler Müdürlüğü proje geliştirme ofisi uzmanlarının yardımlarıyla hastanede bulunan tüm bölümlerin alanları ayrıntılı olarak çıkarılmıştır.

Tablo 3.8. Hastane Bölümlerinin Alanı

ÜRETİM YERLERİ	BÖLÜMLER		ALAN (m <sup>2</sup> )
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850
	2	Adli Tıp	182
	3	Beyin Cerrahi	1081
	4	Çocuk Cerrahi	665
	5	Çocuk Hastalıkları	4329
	6	Dahili Yoğun Bakım	920
	7	Dermatoloji	516
	8	Endokrin	849
	9	Enfeksiyon	641
	10	Fizik tedavi	375
	11	Genel Cerrahi	2279
	12	Göğüs Cerrahi	1098
	13	Göğüs Hastalıkları	1138
	14	Göz Hastalıkları	1154
	15	Hematoloji	853
	16	İç Hastalıkları	341
	17	Kadın Doğum	1580
	18	Kalp Damar	1182
	19	Kardiyoloji	1590
	20	K.B.B.	1237
	21	Nefroloji-Hemodiyaliz	668
	22	Onkoloji	1281
	23	Ortopedi	1162
	24	Patoloji	993
	25	Plastik cer.	656
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437
	27	Romatoloji	490
	28	Üroloji	1042
	29	Gastroenteroloji	1192
	30	Nöroloji	899
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850
	32	Psikiyatri	1067
Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı		39597	



YARDIMCI HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Nükleer Tıp	728
	2	Radyoloji	2437
	3	Merkez Laboratuvarı	1797
	4	Kan Bankası	350
	5	Ameliyathane	5276
	6	Tıbbi Sarf	191
	7	Sterilizasyon	450
	8	Eczane	358
			Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Toplamı
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ	1	Hastane İdaresi + Ortak Alanlar	19287
	2	Arşiv	555
	3	Bilgi İşlem	417
	4	Çamaşırhane	250
	5	D. Ser. Ambarı	200
	6	D. Ser. Saymanlık	629
	7	Fatura Servisi	260
	8	Teknik Servis	4979
	9	Terzihane	60
	10	Sağlık Turizmi Ofisi	110
			Genel Yönetim Gider Yerleri Toplamı
		<b>Hastane Toplam Alanı</b>	<b>77.931 m<sup>2</sup></b>

Hastanenin 2022 yılında genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı hizmet üretim gider yerleri ile genel yönetim gider yerlerine dağıtımında bazı maliyetler (hastane bina amortisman giderleri, su ve enerji giderleri gibi) bölümlerin kapladığı alana göre yani metrekareye göre belirlenmiş dağıtım anahtarları vasıtasıyla giderleştirilmiştir. Bu çalışmada hastane genel üretim giderlerinin birinci, ikinci ve üçüncü dağıtımında kullanılacak alan ve dönüştürülmüş alanları belirlemek için Teknik Hizmetler Müdürlüğü'nde görevli uzmanlardan görüş alınmıştır. Teknik Hizmetler Müdürlüğü'nden alınan verilere göre düzenlenen 32 esas hizmet üretim yerleri, 8 yardımcı hizmet üretim yerleri ile 10 genel yönetim gider yerlerine ait ayrıntılı metrekare (m<sup>2</sup>) alanlar Tablo 3.8'de gösterilmiştir. Hastanenin Esas Hizmet Üretim Yerleri toplam alanı 39.597 m<sup>2</sup>, Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri toplamı 11.587 m<sup>2</sup> ve Genel Yönetim Yerleri toplam alanı 26.747 m<sup>2</sup> olarak belirlenmiştir. Hastanenin toplam alanı 77.931 m<sup>2</sup> olarak hesaplanmıştır.

### **Birinci Dağıtımın Yapılması**

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nda doğrudan yansıtılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, bölüme yapılan doğrudan hizmet giderleri ile bölüme ait doğrudan hazine, fatura ve fon kesintileri dışında kalan giderler bir başka ifade ile verilen sağlık hizmetlerine doğrudan yansıtılamayan tüm üretim giderleri genel üretim giderlerini

oluşturmaktadır. Genel üretim giderlerinin esas üretim, yardımcı hizmet üretim ve genel yönetim gider yerlerine en uygun dağıtım anahtarı vasıtasıyla yansıtılması gerekmektedir.

### ***Hastane Bina Amortisman Giderinin Belirlenmesi***

Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2022/3 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğin 1.maddesine göre hastanelerin yer aldığı V. sınıf B grubu yapıların mimarlık hizmetlerine esas olan sınıfı dikkate alınarak inşaat genel giderleri ile yüklenici kârı eklenmiş metre kare birim fiyatı 9.350 TL/m<sup>2</sup> olarak belirlenmiştir (www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/09/20220913-4.htm).

Hastanenin yapı yaklaşık birim maliyeti; 2022 yılında belirlenmiş metre kare birim fiyatı (9.350 TL/m<sup>2</sup>) hastanenin toplam kapalı alanının (77.931 m<sup>2</sup>) çarpımıyla hesaplanmıştır. Buna göre;

$$\text{Hastane Yaklaşık Yapı Maliyeti: } 9.350 \text{ TL/m}^2 \times 77.931 \text{ m}^2 = 728.654.850,00 \text{ TL'dir.}$$

Hastanelerin yıllık amortisman giderleri hesaplanırken ekonomik ömrünün 50 yıl olduğu ilgili mevzuat tarafından belirlenmiştir Bina maliyetinin %2'si amortisman olarak giderleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre hastane bina amortisman gideri; hastane yaklaşık yapı maliyetinin (728.654.850,00 TL) yıllık amortisman oranı (0,02) ile çarpımı sonucu belirlenmiştir.

$$\text{Hastane Bina Amortisman Maliyeti: } 728.654.850,00 \text{ TL} \times 0,02 = 14.573.097,00 \text{ TL'dir}$$

Elde edilen hastane bina amortisman maliyeti hastaneye ait esas ve yardımcı hizmet bölümlerine ve genel yönetim yerlerine metrekare dağıtım anahtarı vasıtasıyla yansıtılacaktır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait alan 1138 m<sup>2</sup> 'dir. Hastanenin Esas Hizmet Üretim Yerleri (Göğüs Hastalıkları çıkarılmıştır) alanı 38.459 m<sup>2</sup>, Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Toplamı 11.587 m<sup>2</sup> ve Genel Yönetim Yerleri toplam alanı 26.747 m<sup>2</sup>'dir.

Hastane yıllık amortisman gideri bölümlere yansıtılırken 2022 yılı toplam amortisman tutarı (14.573.097,00 TL) hastane toplam alanına (77.931 m<sup>2</sup>) bölünmesi ile bir metre kareye düşen amortisman oranı tespit edilmiştir. Buna göre;

$$\text{Amortisman Dağıtım Oranı: } \frac{14.573.097,00 \text{ TL}}{77.931 \text{ m}^2} = 187 \text{ TL}$$

2022 yılında hastanenin 1 (bir) metrekare bina amortisman gideri 187 TL olarak hesaplanmıştır. Bulunan bu amortisman dağıtım oranı hastanenin bölümlerinin alanlarıyla çarpılarak gider yerlerine yansıtılmıştır.

Tablo 3.9. Hastane Bina Amortisman Gideri

Üretim Yerleri	Bölmeler	Alan (m <sup>2</sup> )	Dağıtım Oranı	Amortisman Gideri	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850	187	160012,5
	2	Adli Tıp	182	187	34261,5
	3	Beyin Cerrahi	1081	187	203498,25
	4	Çocuk Cerrahi	665	187	125186,25
	5	Çocuk Hastalıkları	4329	187	814934,25
	6	Dahili Yoğun Bakım	920	187	173190
	7	Dermatoloji	516	187	97137
	8	Endokrin	849	187	159824,25
	9	Enfeksiyon	641	187	120668,25
	10	Fizik tedavi	375	187	70593,75
	11	Genel Cerrahi	2279	187	429021,75
	12	Göğüs Cerrahi	1098	187	206698,5
	13	Göğüs Hastalıkları	1138	187	214228,5
	14	Göz Hastalıkları	1154	187	217240,5
	15	Hematoloji	853	187	160577,25
	16	İç Hastalıkları	341	187	64193,25
	17	Kadın Doğum	1580	187	297435
	18	Kalp Damar	1182	187	222511,5
	19	Kardiyoloji	1590	187	299317,5
	20	K.B.B.	1237	187	232865,25
	21	Nefroloji-Hemodiyaliz	668	187	125751
	22	Onkoloji	1281	187	241148,25
	23	Ortopedi	1162	187	218746,5
	24	Patoloji	993	187	186932,25
	25	Plastik cer.	656	187	123492
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437	187	270515,25
	27	Romatoloji	490	187	92242,5
	28	Üroloji	1042	187	196156,5
	29	Gastroenteroloji	1192	187	224394
	30	Nöroloji	899	187	169236,75
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850	187	1101262,5
	32	Psikiyatri	1067	187	200862,75
	Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	39597	187	7404639	

YARDIMCI HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Nükleer Tıp	728	187	137046
	2	Radyoloji	2437	187	458765,25
	3	Merkez Laboratuvarı	1797	187	338285,25
	4	Kan Bankası	350	187	65887,5
	5	Ameliyathane	5276	187	993207
	6	Tıbbi Sarf	191	187	35955,75
	7	Sterilizasyon	450	187	84712,5
	8	Eczane	358	187	67393,5
		Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	11587	187	2166769
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ	1	Hastane İdaresi + Ortak Alanlar	19287	187	3630777,75
	2	Arşiv	555	187	104478,75
	3	Bilgi İşlem	417	187	78500,25
	4	Çamaşırhane	250	187	47062,5
	5	D. Ser. Ambarı	200	187	37650
	6	D. Ser. Saymanlık	629	187	118409,25
	7	Fatura Servisi	260	187	48945
	8	Teknik Servis	4979	187	937296,75
	9	Terzihane	60	187	11295
	10	Sağlık Turizm Ofisi	110	187	20707,5
		Genel Yönetim Gider Yerleri Toplamı	26747	187	5001689
<b>Hastane Toplam Alanı</b>			<b>77.931</b>		<b>14.573.097,00 TL</b>

Hastane Bina Amortisman Giderinin bölümlere dağıtım anahtarı ile yansıtılması sonucunda, Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı, Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri, Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri ve Genel Yönetim Gider Yerleri bina amortisman maliyetleri şu şekilde gerçekleşmiştir.

Göğüs Hastalıkları Bina Amortisman Gideri: 214.228,5 TL

Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri Bina Amortisman G.: 2.166.769 TL

Genel Yönetim Yerleri Bina Amortisman Gideri: 5.001.689TL

Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Bina Amortisman Gideri: 7.404.639 TL

2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı bina amortisman giderinin 214.228,5 TL olduğu görülmüştür.

### ***Elektrik Giderlerinin Belirlenmesi***

Hastanenin 2022 yılı 12 aylık toplam elektrik tüketimi 68.133.402,73 TL olarak gerçekleşmiştir. 12 aylık döneme ait toplam elektrik gideri esas ve yardımcı hizmet birimlerine ve genel yönetim yerlerine yansıtılırken, bölümlerde elektrik sayacı bulunmadığı için dağıtım anahtarları vasıtasıyla giderleştirilmiştir. Dağıtımın objektif ve bilimsel olması için elektrik tüketim ‘dağıtım oranları’ Hastane Elektrik Birimi teknisyenlerinden alınan uzman görüşlerine dayanarak bölümlerde enerji tüketimi yüksek cihazların (MR, Tomografi, Isıtma ve Soğutma Üniteleri, Sterilizasyon Cihazları vb.) olup olmamasına göre ‘dönüştürülmüş metrekare oranları’ belirlenerek dağıtım yapılmıştır. Örneğin Adli Tıp, Psikiyatri ve benzeri dahili branşlarda enerji tüketimi yüksek cihaz bulunmaması sebebiyle bu bölümlerin dönüştürülmüş dağıtım oranları düşük iken; ameliyathane, radyoloji, nükleer tıp gibi bölümlerde enerji tüketimi yüksek olan cihazların olması nedeniyle dağıtım oranları yüksek olarak belirlenmiştir. Bu amaçla elektrik maliyeti için dağıtım oranı; bölümlerin alan m<sup>2</sup> ile uzman teknik personelin görüş ve önerileriyle bölümlerdeki cihazlar göz önüne alınarak dağıtım katsayıları belirlenmiştir.

Tablo 3.10. Elektrik Gideri Dağıtımını

Üretim Yerleri	Bölümler	Alan (m <sup>2</sup> )	Dağıtım Katsayısı	Dağıtım Oranı	Dağıtım Anahtarı	Enerji Gideri	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850	1,5	1275	324,285	413463,375
	2	Adli Tıp	182	0,5	91	324,285	29509,935
	3	Beyin Cerrahi	1081	1,5	1621,5	324,285	525828,1275
	4	Çocuk Cerrahi	665	0,5	332,5	324,285	107824,7625
	5	Çocuk Hastalıkları	4329	1,5	6493,5	324,285	2105744,648
	6	Dahili Yoğun Bakım	920	3	2760	324,285	895026,6
	7	Dermatoloji	516	0,5	258	324,285	83665,53
	8	Endokrin	849	0,5	424,5	324,285	137658,9825
	9	Enfeksiyon	641	0,5	320,5	324,285	103933,3425
	10	Fizik tedavi	375	1	375	324,285	121606,875
	11	Genel Cerrahi	2279	1,5	3418,5	324,285	1108568,273
	12	Göğüs Cerrahi	1098	1,5	1647	324,285	534097,395
	13	Göğüs Hastalıkları	1138	0,5	569	324,285	184.518,165
	14	Göz Hastalıkları	1154	1	1154	324,285	374224,89
	15	Hematoloji	853	0,5	426,5	324,285	138307,5525
	16	İç Hastalıkları	341	1	341	324,285	110581,185
	17	Kadın Doğum	1580	1	1580	324,285	512370,3
	18	Kalp Damar	1182	1	1182	324,285	383304,87
	19	Kardiyoloji	1590	2	3180	324,285	1031226,3
	20	K.B.B.	1237	1	1237	324,285	401140,545
	21	Nefroloji-Hemodiyaliz	668	3	2004	324,285	649867,14
	22	Onkoloji	1281	3	3843	324,285	1246227,255
	23	Ortopedi	1162	1	1162	324,285	376819,17
	24	Patoloji	993	1,5	1489,5	324,285	483022,5075
	25	Plastik cer.	656	1	656	324,285	212730,96
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437	6	8622	324,285	2795985,27
	27	Romatoloji	490	1	490	324,285	158899,65
	28	Üroloji	1042	1	1042	324,285	337904,97
	29	Gastroenteroloji	1192	1	1192	324,285	386547,72
	30	Nöroloji	899	1	899	324,285	291532,215
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850	1	5850	324,285	1897067,25
	32	Psikiyatri	1067	0,2	213,4	324,285	69202,419
	Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	39597	42,7	56.149,40	0	18.208.408,179	

YARDIMCI HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Nükleer Tıp	728	8	5824	324,285	1888635,84
	2	Radyoloji	2437	8	19496	324,285	6322260,36
	3	Merkez Laboratuvarı	1797	4	7188	324,285	2330960,58
	4	Kan Bankası	350	2	700	324,285	226999,5
	5	Ameliyathane	5276	3	15828	324,285	5132782,98
	6	Tıbbi Sarf	191	3	573	324,285	185815,305
	7	Sterilizasyon	450	7	3150	324,285	1021497,75
	8	Eczane	358	1	358	324,285	116094,03
		Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	11587	36	53.117	324,285	17.225.046,345
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ	1	Hastane İdaresi + Ortak Alanlar	19287	3	57861	324,285	18763454,39
	2	Arşiv	555	1	555	324,285	179978,175
	3	Bilgi İşlem	417	1,5	625,5	324,285	202840,2675
	4	Çamaşırhane	250	6	1500	324,285	486427,5
	5	D. Ser. Ambarı	200	0,5	100	324,285	32428,5
	6	D. Ser. Saymanlık	629	0,3	188,7	324,285	61192,5795
	7	Fatura Servisi	260	0,5	130	324,285	42157,05
	8	Teknik Servis	4979	8	39832	324,285	12916920,12
	9	Terzihane	60	0,2	12	324,285	3891,42
	10	Sağlık Turizmi Ofisi	110	0,3	33	324,285	10701,405
		Genel Yönetim Gider Yerleri Toplamı	26747	21,3	100.837,2	324,285	32.699.991,402
Hastane Toplam Alanı		77.931	100	210.103,60		68.133.402,73 TL	

Elektrik gideri dağıtım oranı bölüm metrekaresinin uzmanlarca belirlenmiş dağıtım katsayısı ile çarpımı sonucu elde edilmiştir.

$$\text{Elektrik Dağıtım Oranı} = \text{Bölüm m}^2 \times \text{Dağıtım Katsayı}$$

Elektrik toplam giderinin formüle göre her bir bölümün hesaplanan elektrik dağıtım oranları toplamına bölünerek dağıtım anahtarı elde edilmiştir.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Toplam Elektrik Gideri}}{\text{Toplam Dağıtım Oranı}} = \frac{68.133.402,73 \text{ TL}}{210.103,6} = 324,285 \text{ TL}$$

Hastane bölümlerinin elektrik gider dağıtım tutarı; dağıtım oranının dağıtım anahtarıyla çarpımı sonucunda elde edilmiştir. Buna göre;

$$\text{Bölümlerin Elektrik Gideri} = \text{Dağıtım Oranı} \times \text{Dağıtım Anahtarı}$$

Buna göre 2022 yılı elektrik gideri bölümlere yansıtılmıştır.

Göğüs Hastalıkları Elektrik Gideri: 184.518,165 TL

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Elektrik Gideri: 17.225.046,345 TL

Genel Yönetim Yerleri Elektrik Gideri: 32.699.991,402 TL

Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Elektrik Gideri: 18.023.890, 014 TL

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının 2022 yılı 12 aylık döneme ait elektrik gideri bölüm dağıtım oranının (569) dağıtım anahtarı (324,285 TL) ile çarpımı sonucu 184.518,165 TL olarak belirlenmiştir. Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri toplam elektrik gideri; 18.023.890, 014 TL, Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri elektrik gideri 17.225.046,345 TL ve Genel Yönetim Gider Yerleri toplam elektrik gideri 32.699.991,402 TL olarak hesaplanmıştır.

### ***Su Giderinin Belirlenmesi***

2022 yılının 12 aylık dönemine ait toplam su gideri 4.080.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Elektrik giderinin bölümlere yansıtılmasında izlenen yöntem, su giderinin bölümlere dağıtılmasında da kullanılmıştır. Buna göre dağıtım katsayısı, bölümlerin alanı ve hasta sayısı gibi özellikler göz önüne alınarak yeniden değerlendirilmiş ve objektif dağıtım oranlarına ulaşılmıştır. Su giderinin bölümlere dağıtımının yapılabilmesi için oluşturulan dağıtım anahtarları hastane teknik servis biriminde görevli teknisyenlerin görüş ve önerileriyle belirlenmiştir.



Tablo 3.11. Su Gideri Dağıtımını

Üretim Yerleri	Bölmeler	Alan (m <sup>2</sup> )	Dağıtım Katsayısı	Dağıtım Oranı	Dağıtım Anahtarı	Su Gideri
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1 Acil Servis	850	1	850	16,513	14036,05
	2 Adli Tıp	182	0,5	91	16,513	1502,683
	3 Beyin Cerrahi	1081	4	4324	16,513	71402,212
	4 Çocuk Cerrahi	665	1	665	16,513	10981,145
	5 Çocuk Hastalıkları	4329	1	4329	16,513	71484,777
	6 Dahili Yoğun Bakım	920	1,5	1380	16,513	22787,94
	7 Dermatoloji	516	3	1548	16,513	25562,124
	8 Endokrin	849	1	849	16,513	14019,537
	9 Enfeksiyon	641	0,7	448,7	16,513	7409,3831
	10 Fizik tedavi	375	1	375	16,513	6192,375
	11 Genel Cerrahi	2279	2	4558	16,513	75266,254
	12 Göğüs Cerrahi	1098	1	1098	16,513	18131,274
	13 Göğüs Hastalıkları	1138	1	1138	16,513	18791,794
	14 Göz Hastalıkları	1154	1	1154	16,513	19056,002
	15 Hematoloji	853	1	853	16,513	14085,589
	16 İç Hastalıkları	341	1,5	511,5	16,513	8446,3995
	17 Kadın Doğum	1580	2,5	3950	16,513	65226,35
	18 Kalp Damar	1182	1	1182	16,513	19518,366
	19 Kardiyoloji	1590	1	1590	16,513	26255,67
	20 K.B.B.	1237	1	1237	16,513	20426,581
	21 Nefroloji-Hemodiyaliz	668	4,5	3006	16,513	49638,078
	22 Onkoloji	1281	2,5	3202,5	16,513	52882,8825
	23 Ortopedi	1162	1	1162	16,513	19188,106
	24 Patoloji	993	1,5	1489,5	16,513	24596,1135
	25 Plastik cer.	656	1,5	984	16,513	16248,792
	26 Radyasyon Onkolojisi	1437	1,5	2155,5	16,513	35593,7715
	27 Romatoloji	490	2,5	1225	16,513	20228,425
	28 Üroloji	1042	1	1042	16,513	17206,546
	29 Gastroenteroloji	1192	1	1192	16,513	19683,496
	30 Nöroloji	899	1,5	1348,5	16,513	22267,7805
	31 Organ Nakli Hastanesi	5850	1	5850	16,513	96601,05
	32 Psikiyatri	1067	1	1067	16,513	17619,371
	Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	39597	48,2	55855,2	16,513	922336,918

YARDIMCI HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Nükleer Tıp	728	2	1456	16,513	24042,928
	2	Radyoloji	2437	1	2437	16,513	40242,181
	3	Merkez Laboratuvarı	1797	4	7188	16,513	118695,444
	4	Kan Bankası	350	1,5	525	16,513	8669,325
	5	Ameliyathane	5276	1,5	7914	16,513	130683,882
	6	Tıbbi Sarf	191	0,2	38,2	16,513	630,7966
	7	Sterilizasyon	450	12	5400	16,513	89170,2
	8	Eczane	358	0,6	214,8	16,513	3546,9924
		Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Toplamı	11587	22,8	25173	16,513	415681,749
GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ	1	Hastane İdaresi + Ortak Alanlar	19287	6,1	117650,7	16,513	1942766,01
	2	Arşiv	555	0,1	55,5	16,513	916,4715
	3	Bilgi İşlem	417	0,3	125,1	16,513	2065,7763
	4	Çamaşırhane	250	11,8	2950	16,513	48713,35
	5	D. Ser. Ambarı	200	0,5	100	16,513	1651,3
	6	D. Ser. Saymanlık	629	0,3	188,7	16,513	3116,0031
	7	Fatura Servisi	260	0,5	130	16,513	2146,69
	8	Teknik Servis	4979	9	44811	16,513	739964,043
	9	Terzihane	60	0,2	12	16,513	198,156
	10	Sağlık Turizm Ofisi	110	0,3	33	16,513	544,929
		Genel Yönetim Gider Yerleri Toplamı	26747	29,1	166056	16,513	2742082,73
<b>Hastane Toplam Alanı</b>			<b>77.931</b>	<b>100</b>	<b>247.084,20</b>		<b>4.080.000 TL</b>

2022 yılı su giderlerinin bölümlere dağıtım yapılrken elektrik gider dağıtımında uygulanan formüller kullanılarak dağıtım yapılmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{4.080.000,00}{247.084,20} = 16,513 \text{ TL}$$

Elde edilen dağıtım anahtarına göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı ve diğer bölümlerin su giderleri şu şekilde oluşmuştur.

Göğüs Hastalıkları Su Gideri : 18.791,794 TL

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Su Gideri: 415.681,749 TL

Genel Yönetim Yerleri Su Gideri: 2.742.082,73TL

Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Su Gideri: 903.545,124 TL

Buna göre 2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı toplam su gideri  $1138 \times 16,513 = 18.791,794$  TL olarak hesaplanmıştır.

### *Isıtma Giderinin Belirlenmesi*

Hastanenin ısıtılma fonksiyonu üniversiteye bağlı ısı santrali tarafından yerine getirilmektedir. Isı santrali görevlilerinden alınan bilgiler doğrultusunda kış aylarının sert geçtiği aralık-ocak ve şubat döneminde hastanenin günlük doğalgaz tüketiminin ortalama 15.000 m<sup>3</sup> olduğu bildirilmiştir. Buna göre kışın en soğuk döneminde 90 günlük toplam tüketim miktarı (90 x 15.000) 1.350.000 m<sup>3</sup> olarak hesaplanmıştır. Soğuk havanın nispeten etkisinin az olduğu ekim-kasım ve mart döneminde günlük ortalama tüketim miktarının 10.000 m<sup>3</sup>'e kadar düştüğü, buna göre toplam tüketim miktarının (90 x 10.000) 900.000 m<sup>3</sup> olduğu belirlenmiştir. 2022 yılı sanayi tipi ortalama bir m<sup>3</sup> doğalgaz tüketim bedeli vergiler dahil 1,07 TL olarak gerçekleşmiştir.

Toplam Isıtma Gideri = Toplam Tüketilen m<sup>3</sup> Miktarı x Bir m<sup>3</sup> Doğalgaz Tutarı

Toplam Isıtma Gideri = (1.350.000 m<sup>3</sup> + 900.000 m<sup>3</sup>) x 1,07 Kuruş = 2.250.000 TL olarak belirlenmiştir.

Isıtma maliyeti bölümlerin alanına göre dağıtım tabii tutulacaktır. Buna göre dağıtım anahtarı;

Dağıtım Anahtarı =  $\frac{\text{Toplam Isıtma Maliyeti}}{\text{Toplam Hastane Alanı}} = \frac{2.250.000 \text{ TL}}{77.931 \text{ m}^2} = 28,871 \text{ TL}$

Hastanenin 2022 yılı 1 m<sup>2</sup> ısıtma maliyeti 28,871 TL olup, bulunan bu dağıtım anahtarı her bölümün alanıyla çarpılarak, bölümlerin ısıtma giderleri belirlenmiştir.

*Tablo 3.12. Bölümlerin 2022 Yılı Isıtma Gideri*

Gider Yerleri	Dağıtım Oranı (Alan m2)	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları Isıtma Gideri	1.138	28,871	32.855,198 TL
Genel Yönetim Isıtma Gideri	26.747	28,871	772.212, 637 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Isıtma Gideri	38.459	28,871	1.110.349,789 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri Isıtma Gideri	11.587	28,871	334.528,277 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>2.250.000 TL</b>

2022 yılı Göğüs Hastalıkları poliklinik ve servisinin ısıtma maliyeti toplam 32.855,198 TL olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca Genel Yönetime ait ortak alanların ve bölümlerin ısıtma gideri 772.212, 637 TL'dir. 2022

yılında Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri ısıtma gideri 1.110.349,789 TL olarak hesaplanmıştır. Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri ısıtma gideri 334.528,277 TL olarak belirlenmiştir.

### ***Endirekt İşçilik Giderinin Belirlenmesi***

Bu çalışmada endirekt işçilik giderlerini; yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim gider yerlerinde çalışmakta olan öğretim üyesi, asistan hekim ile 657 Sayılı Devlet Memurları Kanuna tabi çalışan 4-A, 4-B ve sürekli işçi statüsünde çalışanların sadece Hastane Döner Sermayesinden ödenen ek ödeme, nöbet ve sürekli işçi maaş giderleri oluşturmaktadır. Bu çalışmada sadece Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı maliyetlerinin belirlenmesi amaçlandığı için hesaplamaya Diğer Esas Hizmet Üretim Yerlerinde çalışanların ücretleri yansıtılmamıştır.

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri ile Genel Yönetim Yerlerinde çalışanların 2022 yılı endirekt işçilik giderleri (nöbet+brüt maaş + ek ödeme) 176.955.734,31 TL'dir. Yardımcı Hizmet Üretim ve Genel Yönetim Yerlerine bağlı tüm bölümlerin (Başhekimlik, Hastane Müdürlüğü, Başhemşirelik, Destek Hizmetleri, Döner Sermaye İşletmesi, Arşiv, Bilgi İşlem ve diğer bölümler) toplam personel sayısı 580 kişi olup, ortak alanların (merdiven, koridor, hastane bahçesi) temizliği, güvenlik hizmetleri de bu toplama dahildir. Bu nedenle hastanenin genel yönetim temizlik hizmeti işçilik giderleri ve güvenlik personel giderleri ayrıca hesaplanmayacaktır.

Buna göre 2022 yılı endirekt işçilik giderleri şu şekilde oluşmuştur.

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri İşçilik Gideri: 78.199.569,01 TL

Genel Yönetim Yerleri İşçilik Gideri: 98.756.165,30 TL

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri işçilik gideri 78.199.569,01 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel Yönetim Yerleri işçilik gideri ise 98.756.165,30 TL'dir.

### ***Genel Üretim Sarf Malzeme Giderinin Belirlenmesi***

Genel üretim sarf malzeme gideri; yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim gider yerlerinde oluşan, 2022 yılında hastane hizmetlerinin yürütülmesinde kullanılan; radyolojik maddeler, laboratuvar malzemeleri, kâğıt, yazıcı toneri, fiber optik kablo, boya, elektrik malzemeleri, sıhhi tesisat malzemeleri, temizlik maddeleri, sterilizasyon maddeleri, yakıt ve benzeri pek çok sarf malzemeyi kapsamaktadır.

2022 yılı genel üretim maliyetleri kapsamında yer alan ve yardımcı hizmet üretim yerleri ile genel yönetim gider yerlerinde oluşan giderler; Hastane

Sarf Deposu, Teknik Hizmetler Deposu ve Performans Biriminden alınan kayıtlar sonrasında belirlenmiştir.

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Sarf Gideri: 52.348.568,32 TL

Genel Yönetim Yerleri Sarf Gideri: 30.285.701,50 TL

Buna göre 2022 yılı Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan sarf malzeme gideri 52.348.568,32 TL ve Genel Yönetim Yerlerinde oluşan sarf malzeme gideri 30.285.701,50 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### ***Destek Hizmetleri Giderlerinin Belirlenmesi***

Teknik Hizmetler Müdürlüğüne bağlı Mekanik Teknik Servisi, Elektrik Teknik Servisi ve Otomasyon Biriminin 2022 yılında hastanenin genel alanlarına ve hastane idari bölümlerine yönelik tamirat, bakım ve onarım faaliyetleri hastane teknik servis iş istem kayıt formu ve Teknik Servis Müdürlüğü kayıtlarından alınmıştır. Elde edilen bilgiler incelenip raporlaştırıldıktan sonra 2022 yılında destek hizmetleri giderlerinin 65.783.478,85 TL olduğu görülmüştür.

Genel Yönetim Yerleri Destek Hizmet Gideri: 65.783.478,85 TL

2022 yılı Teknik Hizmetler Müdürlüğüne bağlı birimlerin sağladığı destek hizmetlerinin maliyeti 65.783.478,85 TL olarak gerçekleşmiş olup bu gider doğrudan Genel Yönetim Giderlerine yansıtılmıştır.

#### ***Cihaz Bakım Onarım Giderlerinin Belirlenmesi***

2022 yılında Hastane Yönetime bağlı idari ve teknik bölümlerin cihaz (bilgisayar, yazıcı, ısıtma-soğutma sistemleri, oksijen tankları, bilgi işlem serverları, jeneratörler vb.) bakım ve onarım maliyetleri 6.685.798,69 TL olarak gerçekleşmiştir.

Genel Yönetim Yerleri Cihaz Bakım Onarım Gideri: 6.685.798,69 TL

Teknik Hizmetler Müdürlüğüne bağlı Biyomedikal, Tıbbi Gaz ve Bilgi İşlem bölümlerinden elde edilen bilgiler incelendikten sonra 2022 yılı cihaz bakım onarım giderinin 6.685.798,69 TL olduğu belirlenmiştir. Bu gider doğrudan Genel Yönetim Giderlerine yansıtılmıştır.

#### ***Tıbbi Atık Giderlerinin Belirlenmesi***

Hastanenin Temizlik Hizmetleri Şefliğinde bulunan tıbbi atık teslim tutanaklarından alınan verilere göre 2022 yılında hastanenin toplam tıbbi atık gideri KDV dahil 2.880.000 TL'dir.

Tıbbi atık giderleri hastanenin yalnızca esas hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır. Gider dağıtımı yapılırken esas hizmet üreten bölümlerin

toplam hasta sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılında toplam 1.846 hastaya kliniklerde hizmet vermiştir. Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri aynı dönemde toplam 95.925 hastaya kliniklerde sağlık hizmeti sunmuştur. Buna göre 2022 yılında hastaneye başvuran toplam klinik hasta sayısı  $1.846 + 95.925 = 97.771$  olarak gerçekleşmiştir. Bu veriler göre;

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Toplam Tıbbi Atık Maliyeti}}{\text{Toplam Klinik Hasta Sayısı}} = \frac{2.880.000,00 \text{ TL}}{97.771} = 29,457 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Klinik Hasta Sayısı} = 97.771 \text{ (hasta)}$$

Hastanede yatarak tedavi gören her bir hastanın tıbbi atık gideri 29,457 TL olup, bu tutar Esas Hizmet Üretim Yerlerinin toplam hasta sayısı ile çarpılarak bölüm tıbbi atık maliyeti elde edilmiştir.

*Tablo 3.13. Tıbbi Atık Maliyetinin Bulunması*

Gider Yerleri	Dağıtım Oranı (Hasta Sayısı)	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları Maliyeti	1.846	29,457	54.377,622 TL
Genel Yönetim Yerleri Maliyeti	0	0	0,00 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Maliyeti	0	0	0,00 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Maliyeti	95.925	29.457	2.825.622,378 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>2.880.000 TL</b>

2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı tıbbi atık maliyeti 54.377,622 TL, diğer esas hizmet üretim yerleri tıbbi atık maliyeti ise 2.825.622,378 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### ***Yemekhane Hizmet Giderlerinin Belirlenmesi***

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri ile Genel Yönetim Yerlerinde görev yapan toplam personel sayısı 580 kişidir. Araştırmada diğer esas hizmet üretim yerleri yemekhane giderleri hesaplamaya dahil edilmemiştir.

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri ile Genel Yönetim Yerlerine ait yemekhane maliyetinin belirlenmesinde; bir ayda ortalama 20 iş günü ve her bir çalışanın günlük tek öğün yemek yediği varsayımı ile yıllık toplam öğün sayısı ve gideri hesaplanmıştır. Yıllık iş günü sayısı bir personel için 20 (aylık işgünü) x 12 (ay) = 240 iş günü olarak belirlenmiştir.

Yıllık Öğün Miktarı: Toplam Personel Sayısı x Toplam Yıllık İş Günü

Yemekhane giderleri tek öğün için; 2022 yılında 84/8213 sayılı Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği'nin 29/a maddesi uyarınca kapalı teklif usulü ile ihale edilen yüklenici firmaya, öğle ve akşam vergiler dahil bir öğün tutarı ortalama 35 TL'ye ihale edilmiştir. Yardımcı Hizmet Üretim ve Genel yönetim birimlerinde oluşan yemekhane giderleri maliyetinin belirlenmesinde dağıtım anahtarı olarak tek öğün yemek maliyeti 35 TL kullanılacaktır.

*Tablo 3.14. Yemekhane Giderleri*

Gider Yerleri	Personel Sayısı	Yıllık Öğün Miktarı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları				1.365.013,88 TL
Genel Yönetim Gideri	395	94.800	35	3.318.000,00 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Gideri	185	44.400	35	1.554.000,00 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri Gideri	0,00	0,00	0,00	0,00 TL
<b>TOPLAM</b>				<b>6.237.013,88 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılı servis ve poliklinik hizmetlerinde oluşan yemekhane giderleri hastane Performans Biriminden alınmıştır. 2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı personel yemekhane gideri 542.703,88 TL olarak gerçekleşmiştir. Göğüs Hastalıkları bölümünün personel beslenme gideri hesaplandıktan sonra bölümde tedavi olan hastaların yemek giderlerinin belirlenerek bölümün toplam yemekhane giderine ulaşılabacaktır. Bilgi işlem ve yemekhane hizmetleri sisteminden alınan verilere göre Göğüs Hastalıkları servisinde 2022 yılında 1.846 hastanın sabah öğününde 7.578 adet kahvaltı, öğlen öğününde 7.413 adet yemek, akşam öğününde 7.308 adet yemek ve ara öğünde 4.705 adet yemek yediği belirlenmiştir. Ara öğün ve kahvaltı ücreti 25 TL, öğlen ve akşam öğünü 35 TL'dir. Buna göre 2022 yılında hastalara verilen yemeğin maliyeti toplam 822.310 TL'dir. Buna göre Göğüs Hastalıkları bölümü toplam yemekhane maliyeti = personel beslenme maliyeti 542.703,88 TL + yatan hasta beslenme maliyeti 822.310,00 TL = 1.365.013,88 TL olarak gerçekleşmiştir.

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı yemekhane giderleri 1.365.013,88 TL olarak gerçekleşirken, Genel Yönetim Yerleri yemekhane gideri 3.318.000,00 TL ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri gideri 1.554.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

### *İletişim Giderinin Belirlenmesi*

2022 yılında hastanenin dış hat telefon kullanım gideri aylık 400 TL, yıllık ise toplam 4.800 TL olarak gerçekleşmiştir. Hastane genelinde 2.500 adet dahili telefon hattı mevcut olup, her bir dahili telefon hattından ihtiyaç durumunda hastane santrali vasıtasıyla kurum dışı telefon görüşmesi yapılabilmektedir. Bu giderin bölümlere dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarı şu şekilde belirlenmiştir.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{İletişim Gideri}}{\text{Dahili Hat Sayısı}} = \frac{4.800,00 \text{ TL}}{2.500 \text{ hat}} = 1,92 \text{ TL}$$

Hastanede bulunan tüm bölümlerin toplam telefon sayılarının dağıtım anahtarı çarpımı ile her bir bölümün toplam telefon kullanım gideri elde edilmiştir.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı poliklinik, servis, hasta odaları ile hastane yönetimine bağlı bölümler ve diğer esas hizmet üretim yerlerine ait telefon sayıları ve giderleri şu şekildedir.

*Tablo 3.15. İletişim Giderinin Bulunması*

Gider Yerleri	Telefon Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	58	1,92	111,36 TL
Genel Yönetim Yerleri	689	1,92	1.322,88 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	450	1,92	864,00 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	1303	1,92	2.501,76 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>4.800,00 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı iletişim gideri 2022 yılında 111,36 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel Yönetim Gideri 1.322,88 TL ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri gideri 864, 00 TL olmuştur.



### ***İnternet Kullanımı Giderinin Belirlenmesi***

Sağlık hizmetlerinde internet, hastane otomasyon sisteminin internet ağı üzerinden çalışması ve her bir sigortalı hastaya verilen hizmetin Medula sistemi üzerinden provizyon alınmasında kullanılmaktadır. Ayrıca kan bankası hizmetlerinin Kızılay ile entegrasyonu ile hasta dijital arşivinin E-nabız programına aktarılmasında kullanılmaktadır. İnternet ayrıca çalışanların iletişim, araştırma ve haber takiplerinde kullanılmaktadır. 2022 yılında 60.000 TL internet kullanım gideri oluşmuştur. Bu gider birinci dağıtımda bölümlerin eşit oranda internetten yararlandığı varsayımı ile tüm bölümlere eşit yansıtılmıştır. Genel yönetimde oluşan internet kullanım maliyeti ikinci dağıtımda bölüm sayısı dağıtım anahtarı ile esas ve yardımcı hizmet üretim yerlerine dağıtılacaktır. Yardımcı hizmet üretim yerlerinde toplanan internet kullanım giderleri üçüncü dağıtımda hasta sayısı dağıtım anahtarına göre esas hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Toplam İnternet Gideri}}{\text{Toplam Bölüm Sayısı}} = \frac{60.000 \text{ TL}}{50} = 1.200$$

Buna göre oluşan internet gideri şu şekildedir.

***Tablo 3.16. İnternet Kullanım Gideri***

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	1.200	1.200,00 TL
Genel Yönetim Yerleri	10	1.200	12.000,00 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	1.200	9.600,00 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	1.200	37.200,00 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>60.000 TL</b>

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında 1.200 TL internet kullanım gideri oluşmuştur. Genel Yönetim Gideri 12.000 TL ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri gideri 9.600 TL olmuştur.

### ***Yazılım Firması Giderlerinin Belirlenmesi***

Hastanenin 2022 yılında hizmet satın aldığı yazılım firması maliyeti 150.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Hastane otomasyon sisteminden tıbbi hizmet sağlayan bölümlerin yanında idari ve teknik bölümlerde yararlanılmaktadır. Bu nedenle birinci dağıtımda oluşan maliyet tüm bölümlere eşit yansıtılacaktır. İkinci dağıtımda genel yönetimde oluşan giderler bölüm sayısına, üçüncü dağıtımda yardımcı hizmet üretim yerlerinde hasta sayısı dağıtım anahtarına göre esas hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır. Yazılım firması gideri dağıtım anahtarı şu şekilde hesaplanmıştır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Toplam Yazılım Gideri}}{\text{Toplam Bölüm Sayısı}} = \frac{150.000 \text{ TL}}{50} = 3.000,00 \text{ TL}$$

Bölmelerin yazılım firması giderleri şu şekildedir.

*Tablo 3.17. Yazılım Firması Maliyetinin Bulunması*

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	3.000	3.000,00 TL
Genel Yönetim Yerleri	10	3.000	30.000,00 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	3.000	24.000,00 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	3.000	93.000,00 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>150.000,00 TL</b>

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında 3.000,00 TL yazılım firması gideri oluşmuştur. Genel Yönetim Gideri 30.000,00 TL ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri gideri 24.000,00 TL olmuştur.

Hastane genel hizmet üretim giderlerinden Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan bölümü şu şekildedir.

*Tablo 3.18. Göğüs Hastalıkları Bölümüne Birinci Dağıtım Sonrası Yansıtılan Giderler*

GİDER TÜRÜ	I. DAĞITIM
Bina Amortisman Gideri	214.228,50
Enerji Gideri	184.518,17
Su Giderleri	18.791,79
Isıtma Giderleri	32.855,20
Endirekt İşçilik Giderleri	0,00
Sarf Malzeme Giderleri	0,00
Destek Hizmetleri Giderleri	0,00
Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	0,00
Tıbbi Atık Giderleri	54.377,62
Yemekhane Gideri	1.365.013,88
Telefon Kullanım Giderleri	111,36
İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00
Yazılım Firması Giderleri	3.000,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.874.096,52 TL</b>

Birinci dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına genel hizmet üretim giderlerinden toplam 1.874.096,52 TL yansıtılmıştır. Bu giderler arasında en yüksek maliyet yemekhane ve bina amortisman giderleridir.

Tablo 3.19. Birinci Dağıtım Genel Tablosu

Gider Türü	Dağıtım Anahtarları	Göğüs Hastalıkları	Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	Genel Yönetim Yerleri	Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	Toplam
1	Bina Amortisman Gideri	214.228,50	2.166.769,00	5.001.689,00	7.404.639,00	14.573.097,00
2	Enerji Gideri	184.518,17	17.225.046,35	32.699.991,40	18.023.890,01	68.133.402,73
3	Su Giderleri	18.791,79	415.681,75	2.742.082,73	903.545,12	4.080.000,00
4	Isıtma Giderleri	32.855,20	334.528,28	772.212,64	1.110.349,79	2.250.000,00
5	Endirekt İşçilik Giderleri	0,00	78.199.569,01	98.756.165,30	0,00	176.955.734,31
6	Sarf Malzeme Giderleri	0,00	52.348.568,32	30.285.701,50	0,00	82.634.269,82
7	Destek Hizmetleri Giderleri	0,00	0,00	65.783.478,85	0,00	65.783.478,85
8	Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	0,00	0,00	6.685.798,69	0,00	6.685.798,69
9	Tıbbi Atık Giderleri	54.377,62	0,00	0,00	2.825.622,38	2.880.000,00
10	Yemekhane Gideri	1.365.013,88	1.554.000,00	3.318.000,00	0,00	6.237.013,88
11	İletişim Giderleri	111,36	864,00	1.322,88	2.501,76	4.800,00
12	İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00	9.600,00	12.000,00	37.200,00	60.000,00
13	Yazılım Firması Giderleri	3.000,00	24.000,00	30.000,00	93.000,00	150.000,00
<b>Toplam</b>		1.874.096,52	152.278.626,71	246.088.442,99	30.400.748,06	430.427.595,28

Birinci dağıtım sonunda oluşan maliyetler Tablo 3.19’da ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim dalında oluşan birinci dağıtım üretim giderleri toplam maliyeti 1.874.096,52 TL’dir. Genel Yönetim Yerlerine ait gider toplamı 246.088.442,99 TL olarak gerçekleşmiştir. Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde 152.278.626,70 TL gider oluşmuştur. Ayrıca birinci dağıtım sonunda Diğer Esas Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan üretim giderleri toplam 30.400.748,06 TL’dir. İkinci dağıtımda Genel Yönetim Yerlerinde oluşan maliyetler, basit dağıtım yöntemi ile uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla Göğüs Hastalıkları Bölümü ve Diğer Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılacaktır.

### İkinci Dağıtımın Yapılması

İkinci dağıtımda Genel Yönetim Yerlerinde oluşan maliyetler, yardımcı hizmet üretim yerleri ve esas hizmet üretim yerlerine uygun dağıtım anahtarı vasıtasıyla yansıtılacaktır. İkinci dağıtımda kullanılan dağıtım anahtarları şu şekildedir.

*Tablo 3.20 Genel Yönetim Yerlerinde Oluşan Maliyetlerin II. Dağıtım Anahtarlarına Göre Sınıflandırılması*

Gider Türü		II. Dağıtım Anahtarları	Gider Tutarı
1	Bina Amortisman Gideri	Alan (m <sup>2</sup> )	5.001.689,00
2	Enerji Gideri	Dönüştürülmüş Alan m <sup>2</sup>	32.699.991,40
3	Su Giderleri		2.742.082,73
4	Isıtma Giderleri	Bölüm Sayısı	772.212,64
5	Endirekt İşçilik Giderleri		98.756.165,30
6	Sarf Malzeme Giderleri		30.285.701,50
7	Destek Hizmetleri Giderleri		65.783.478,85
8	Cihaz Bakım/Onarım Giderleri		6.685.798,69
9	Tıbbi Atık Giderleri	-----	0,00
10	Yemekhane Gideri	Bölüm Sayısı	3.318.000,00
11	İletişim Giderleri	Dahili Hat Sayısı	1.322,88
12	İnternet Kullanım Giderleri	Bölüm Sayısı	12.000,00
13	Yazılım Firması Giderleri		30.000,00
<b>TOPLAM</b>			<b>246.088.442,99 TL</b>

Genel yönetim yerlerinde oluşan maliyetler dağıtım anahtarları vasıtasıyla esas ve yardımcı hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır.

### Genel Yönetim Yerleri Bina Amortisman Giderinin Yansıtılması

Genel Yönetim Yerleri bina amortisman maliyeti birinci dağıtım sonunda 5.001.689,00 TL olarak hesaplanmıştır. Bu maliyet Esas Hizmet Üretim Yerlerine ve Yardımcı Hizmet Üretim yerlerine, bölümlerin sahip oldukları alanları dikkate alınarak yansıtılmıştır. Buna göre Esas Hizmet Üretim Yerleri 39.597 m<sup>2</sup> ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri 11.587 m<sup>2</sup> alana sahiptir. Dağıtım anahtarı toplam maliyetin toplam esas ve yardımcı hizmet üretim alanına bölünmesi ile bulunmuştur.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Genel Yönetim Yer. Bina Amortis. Gideri}}{\text{Esas ve Yardımcı Hiz. Üretim Yer. Alan m}^2} = \frac{5.001.689,00 \text{ TL}}{51.184 \text{ m}^2} = 97,72$$

Bulunan dağıtım anahtarı ile Genel Yönetim Yerleri giderleri başta Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı, Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmıştır.

*Tablo 3.21. Genel Yönetim Yerleri Bina Amortisman Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Alan m <sup>2</sup>	Dağıtım Anahtarı	İkinci Dağıtımdan Gelen Tutar
Göğüs Hastalıkları	1.138	97,72	111.205,36 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	38.459	97,72	3.758.213,48 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	11.587	97,72	1.132.281,64 TL
<b>Toplam</b>			<b>5.001.689,00 TL</b>

Genel Yönetim yerlerine ait bina amortisman maliyetinin dağıtımı sonrasında Göğüs Hastalıkları bölümünde 111.205,36 TL maliyet oluşmuştur. Ayrıca Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine 1.132.281,64 TL ve Diğer Esas Hizmet Üretim Yerlerine 3.758.213,48 TL gider yansıtılmıştır.

### Genel Yönetim Yerleri Enerji Giderinin Yansıtılması

2022 yılı genel yönetim yerleri enerji tüketim gideri 32.699.991,40 TL olarak hesaplanmıştır. Bu maliyet esas hizmet üretim yerleri ve yardımcı hizmet üretim yerlerine yansıtılırken, enerji giderlerinin birinci dağıtımında kullanılan dönüştürülmüş alan m<sup>2</sup>'sinden yararlanılacaktır. Göğüs Hastalıkları dönüştürülmüş enerji kat sayısı 569'dur. Esas Hizmet Üretim

Yerleri dönüştürülmüş alan toplam 56.149,4 m<sup>2</sup> iken yardımcı hizmet üretim yerleri dönüştürülmüş alan toplam 53.117 m<sup>2</sup>'dir. Dağıtımda kullanılacak toplam dönüştürülmüş alan 109.266,4 m<sup>2</sup>'dir.

Dağıtım anahtarı toplam maliyetin dönüştürülmüş toplam alan m<sup>2</sup>'ye bölünmesi ile hesaplanacaktır.

$$\text{Dağıtım Anahtarı} = \frac{\text{Genel Yönetim Yerleri Enerji Gideri}}{\text{Esas ve Yardımcı Hiz. Üretim m}^2} = \frac{32.699.991,40 \text{ TL}}{109.266,4 \text{ m}^2} = 299,27 \text{ TL}$$

Bulunan bu dağıtım anahtarı bölümlerin dönüştürülmüş alan m<sup>2</sup>'si ile çarpımı sonucu genel yönetim yerleri enerji tüketim maliyeti esas hizmet üretim yerlerine ve yardımcı hizmet üretim yerlerine yansıtılmıştır.

*Tablo 3.22. Genel Yönetim Yerleri Enerji Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Dönüştürülmüş Alan m <sup>2</sup>	Dağıtım Anahtarı	İkinci Dağıtımdan Gelen Tutar
Göğüs Hastalıkları	569	299,27	170.284,63 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	53.117	299,27	15.896.324,59 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	55.580,4	299,27	16.633.546,31 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>32.699.991,40 TL</b>

2022 yılında Genel Yönetime ait enerji tüketim gideri olan 32.699.991,40 TL'nin 170.284,63 TL'lik kısmı Göğüs Hastalıkları bölümüne gider olarak yansıtılmıştır.

#### *Genel Yönetim Yerleri Su Giderinin Yansıtılması*

Genel Yönetim yerlerine ait 2022 yılı su tüketim gideri 2.742.082,73 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu gider Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılırken birinci dağıtımda yararlanılan bölümlerin dönüştürülmüş alan m<sup>2</sup>'lerine göre dağıtım yapılacaktır.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının dönüştürülmüş 1138 m<sup>2</sup> alanı bulunmaktadır. Esas Hizmet Üretim Yerleri 55.855 m<sup>2</sup> ve Yardımcı Hizmet Üretim yerleri 25.173 m<sup>2</sup> toplamda 81.028 m<sup>2</sup> dönüştürülmüş alan belirlenmiştir. Dağıtım anahtarı; toplam maliyetin dönüştürülmüş toplam alan m<sup>2</sup>'ye bölünmesi ile hesaplanacaktır.

Dağıtım Anahtarı = Genel Yönetim Yerleri Su Gideri =  $\frac{2.742.082,73 \text{ TL}}{81.028 \text{ m}^2} = 33,85 \text{ TL}$   
Esas ve Yardımcı Hiz. Üretim Yer. 81.028 m<sup>2</sup>

Bu dağıtım anahtarı bölümlerin dönüştürülmüş alan m<sup>2</sup>'si ile çarpımı sonucu genel yönetim yerleri su gideri esas hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır. Buna göre;

**Tablo 3.23. Genel Yönetim Yerleri Su Tüketim Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Dönüştürülmüş Alan m2	Dağıtım Anahtarı	İkinci Dağıtımdan Gelen Tutar
Göğüs Hastalıkları	1138	33,85	38.511,26 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	25.173	33,85	852.106,05 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	54.717	33,85	1.852.170,45 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>2.742.082,73 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına, Genel Yönetim Yerlerine ait su tüketim giderinin ikinci dağıtım sonunda 38.511,26 TL'lik kısmı yansıtılmıştır.

#### **Genel Yönetim Yerleri Isıtma Giderinin Yansıtılması**

2022 yılı Genel Yönetim Yerlerine ait ısıtma gideri 772.212, 637 TL olarak belirlenmiştir. Isıtma gideri bölümlere yansıtılırken bölümlerin alanı, hasta sayısı gibi dağıtım anahtarlarına göre giderleştirilmesinden ziyade maliyetin tüm esas ve yardımcı hizmet üretim yerlerine eşit dağıtım tercih edilmiştir. Genel Yönetim Yerleri ısıtma giderinin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine göre dağıtım şu şekilde yapılmıştır:

**Tablo 3.24. Genel Yönetim Yerleri Isıtma Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	19.305,32	19.305,32 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	19.305,32	154.442,56 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	19.305,32	598.464,92 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>772.212, 637 TL</b>

Genel Yönetim Yerleri ısıtma giderleri; Göğüs Hastalıklarına 19.305,32 TL, Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine 154.442,56 TL ve Diğer Esas Hizmet Üretim Yerlerine 598.464,92 TL olarak yansıtılmıştır.

### **Genel Yönetim Yerleri Endirekt İşçilik Giderinin Yansıtılması**

2022 yılında Genel Yönetim Yerleri endirekt işçilik giderleri 98.756.165,30 TL olarak belirlenmiştir. Genel Yönetim Yerlerine ait bu maliyetin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtım bölüm sayısına göre yapılacaktır.

Genel Yönetim Yerleri endirekt işçilik gideri 8 yardımcı hizmet üretim ve 32 esas hizmet üretim yerlerine yansıtılacaktır. Bu bilgilere göre toplam maliyet toplam bölüm sayısına bölünerek dağıtım anahtarına ulaşılacaktır.

Dağıtım Anahtarı = Genel Yönetim Yer. İşçilik Maliyeti 98.756.165,30 TL = 2.468.904,13

Esas ve Yardımcı Hiz. Üretim Yer 40

Elde edilen dağıtım anahtarına göre endirekt işçilik maliyeti şu şekilde yansıtılmıştır.

**Tablo 3.25. Genel Yönetim Yerleri Endirekt İşçilik Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	2.468.904,13	2.468.904,13 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	2.468.904,13	19.751.233,04 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	2.468.904,13	76.536.028,03 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>98.756.165,30 TL</b>

Göğüs Hastalıkları bölümüne 2022 yılı içerisinde yansıtılan genel yönetim yerleri endirekt işçilik maliyeti 2.468.904,13 TL 'dir.

### **Genel Yönetim Yerleri Sarf Malzeme Giderinin Yansıtılması**

2022 yılında Genel Yönetim Yerleri sarf malzeme gideri 30.285.701,50 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel Yönetim Yerlerine ait bu maliyetin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtım endirekt işçilik giderinin dağıtımında esas alınan bölüm sayısına göre yapılacaktır.

Genel Yönetim Yerleri sarf malzeme giderinin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılması şu şekildedir.



**Tablo 3.26. Genel Yönetim Yerleri Sarf Malzeme Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	757.142,54	757.142,54 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	757.142,54	6.057.140,3 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	757.142,54	23.471.418,67 TL
TOPLAM			30.285.701,50 TL

2022 yılı içerisinde hastane hizmetlerinin yürütülmesinde Genel Yönetime ait bölümlerin kullandığı kâğıt, yazıcı toneri ve genel alanlara kullanılan boya, elektrik malzemeleri, sıhhi tesisat malzemeleri, temizlik maddeleri, sterilizasyon maddeleri, yakıt ve benzeri pek çok sarf malzeme maliyeti 30.285.701,50 TL olarak gerçekleşmiştir. İkinci dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları bölümüne yansıyan maliyet 757.142,54 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### **Genel Yönetim Yerleri Destek Hizmetleri Giderinin Yansıtılması**

Genel Yönetim Yerleri destek hizmetleri 2022 yılı gideri 65.783.478,85 TL'dir. Genel Yönetim Yerlerine ait bu maliyetin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtımı bölüm sayısına göre yapılacaktır.

Genel Yönetim Yerleri indirekt işçilik giderinin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasındaki hesaplama yöntemine göre formülize edilen maliyetler şu şekilde oluşmuştur.

**Tablo 3.27. Genel Yönetim Yerleri Destek Hizmetleri Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	1.644.586,97	1.644.586,97 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	1.644.586,97	13.156.695,77 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	1.644.586,97	50.982.196,12 TL
TOPLAM			65.783.478,85 TL

2022 yılında destek hizmet maliyetinden Göğüs Hastalıkları bölümüne 1.644.586,97 TL yansıtılmıştır.

#### ***Genel Yönetim Yerleri Cihaz Bakım Onarım Giderinin Yansıtılması***

2022 yılı Genel Yönetim Yerleri cihaz bakım onarım maliyeti 6.685.798,69 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel Yönetim Yerlerine ait bu maliyetin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtım bölümlerin hasta sayısına göre yapılacaktır.

Bu giderin dağıtım; Genel Yönetim Yerleri endirekt işçilik giderinin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasındaki hesaplama yöntemine göre yapılmıştır.

***Tablo 3.28. Genel Yönetim Yerleri Cihaz Bakım Onarım Giderinin Bölümlere Yansıtılması***

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	167.144,97	167.144,97 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	167.144,97	1.337.159,74 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	167.144,97	5.181.493,99 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>6.685.798,69 TL</b>

Hastane hizmetlerinin yürütülmesinde ısıtma ve soğutma sistemlerinin, oksijen tüpü santralinin, çamaşırhane, sterilizasyon ve benzeri bölümlerde kullanılan cihazların bakım onarım giderleri önemli bir maliyet unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Sağlık hizmetlerinin aksamadan yürütülmesi hayati önem taşımaktadır. 2022 yılı içerisinde oluşan genel yönetime ait cihazların bakım onarım maliyeti 6.685.798,69 TL olarak gerçekleşmiştir. İkinci dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 167.144,97 TL'lik gider yansıtılmıştır.

#### ***Genel Yönetim Yerleri Yemekhane Giderinin Yansıtılması***

Hastane idaresi ile bağlı idari ve teknik bölümlerin 2022 yılı personel beslenme gideri 3.318.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Genel Yönetim Yerleri personeline ait bu maliyet Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine bölüm sayısı dağıtım oranına göre yansıtılacaktır.

**Tablo 3.29. Genel Yönetim Yerleri Beslenme Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	82.950	82.950 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	82.950	663.600 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri Maliyeti	31	82.950	2.571.450 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>3.318.000,00 TL</b>

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan beslenme gideri 82.950 TL olarak belirlenmiştir.

#### **Genel Yönetim Yerleri İletişim Giderinin Yansıtılması**

Genel Yönetim Yerleri 2022 yılı iletişim gideri 1.322,88 TL olarak gerçekleşmiştir. Esas Hizmet Üretim Yerlerinde 1303 dahili hat ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde 450 dahili hat bulunmaktadır. Giderin bölümlere dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarı şu şekildedir.

Dağıtım Anahtarı =  $\frac{\text{Genel Yönetim Yerleri Tel. Kul. Mal.}}{\text{Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Telefon Sayısı}} = \frac{1.322,88 \text{ TL}}{1753} = 0,755$

Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Telefon Sayısı 1753

Bölümlerin toplam dahili hat sayıları dağıtım anahtarı oranıyla çarpımı sonucunda her bir bölümün telefon kullanım gideri elde edilmiştir.

**Tablo 3.30. Genel Yönetim Yerleri Telefon Kullanım Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Telefon Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	58	0,755	43,77 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	450	0,755	339,75 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.245	0,755	939,975 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>1.322,88 TL</b>

Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan Genel Yönetime ait bölümlerin telefon kullanım maliyeti 43,77 TL 'dir.

### *Genel Yönetim Yerleri İnternet Kullanım Giderlerinin Yansıtılması*

2022 yılında Genel Yönetim Yerleri internet kullanım gideri 12.000 TL olmuştur. Bu maliyet Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine bölüm sayısı dağıtım anahtarına göre yansıtılacaktır.

İnternet kullanım giderinin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtımını, indirekt işçilik giderlerinde kullanılan yöntemle göre yapılacaktır.

*Tablo 3.31. Genel Yönetim Yerleri İnternet Kullanım Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	300	300 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	300	2.400 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri Maliyeti	31	300	9.300 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>12.000,00 TL</b>

2022 yılında Genel Yönetim Yerlerinde oluşan 12.000 TL internet kullanım giderinden Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan bedel 300,00 TL'dir.

### *Genel Yönetim Yerleri Yazılım Firması Giderinin Yansıtılması*

Genel Yönetim Yerleri 2022 yılı toplam yazılım firması gideri 30.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu maliyet Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine bölüm sayısı dağıtım anahtarına göre yansıtılacaktır.

*Tablo 3.32. Genel Yönetim Yerleri Yazılım Firması Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Bölüm Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	1	750	750 TL
Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri	8	750	6.000 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	31	750	23.250 TL
<b>TOPLAM</b>			<b>30.000,00 TL</b>

Buna göre 2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan yazılım firması gideri 750 TL olarak gerçekleşmiştir.

2022 yılında Genel Yönetim Yerlerinde oluşan tüm maliyetler II. dağıtımda Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtılmıştır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan giderler toplu olarak şu şekildedir.

*Tablo 3.33. Göğüs Hastalıkları Bölümüne Birinci ve İkinci Dağıtım Sonrası Yansılan Giderler*

GİDER TÜRÜ	I.DAĞITIM	II.DAĞITIM
Bina Amortisman Gideri	214.228,50	111.205,36
Enerji Gideri	184.518,17	170.284,63
Su Giderleri	18.791,79	38.511,26
Isıtma Giderleri	32.855,20	19.305,32
Endirekt İşçilik Giderleri	0,00	2.468.904,13
Sarf Malzeme Giderleri	0,00	757.142,54
Destek Hizmetleri Giderleri	0,00	1.644.586,97
Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	0,00	167.144,97
Tıbbi Atık Giderleri	54.377,62	0,00
Yemekhane Gideri	1.365.013,88	82.950,00
İletişim Giderleri	111,36	43,77
İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00	300,00
Yazılım Firması Giderleri	3.000,00	750,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.874.096,52</b>	<b>5.461.128,95</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına birinci dağıtımdan 1.874.096,52 TL ve ikinci dağıtımdan 5.461.128,95 TL yansıtılmıştır. İkinci dağıtım sonrası bölüme ait genel üretim gideri toplamı 7.335.225,44 TL olarak gerçekleşmiştir. İkinci dağıtımda endirekt işçilik gideri ve destek hizmetleri gideri en yüksek maliyet türleri iken iletişim gideri en düşük maliyet türünü oluşturmaktadır.

Tablo 3.34. İkinci Dağıtım Genel Tablosu

Gider Türü	Göğüs Hastalıkları		Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri		Genel Yönetim Yerleri		Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	
	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM
1 Bina Amortisman Gideri	214.228,50	111.205,36	2.166.769,00	1.132.281,64	5.001.689,00	0,00	7.404.639,00	3.758.213,48
2 Enerji Gideri	184.518,17	170.284,63	17.225.046,35	15.896.324,59	32.699.991,40	0,00	18.023.890,01	16.633.546,30
3 Su Giderleri	18.791,79	38.511,26	415.681,75	852.106,05	2.742.082,73	0,00	903.545,12	1.852.170,45
4 Istıma Giderleri	32.855,20	19.305,32	334.528,28	154.442,56	772.212,64	0,00	1.110.349,79	598.464,92
5 Endirekt İşçilik Giderleri	0,00	2.468.904,13	78.199.569,01	19.751.233,04	98.756.165,30	0,00	0,00	76.536.028,03
6 Sarf Malzeme Giderleri	0,00	757.142,54	52.348.568,32	6.057.140,30	30.285.701,50	0,00	0,00	23.471.418,67
7 Destek Hizmetleri Giderleri	0,00	1.644.586,97	0,00	13.156.695,77	65.783.478,85	0,00	0,00	50.982.196,12
8 Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	0,00	167.144,97	0,00	1.337.159,74	6.685.798,69	0,00	0,00	5.181.493,99
9 Tıbbi Anlık Giderleri	54.377,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.825.622,38	0,00
10 Yemekhane Gideri	1.365.013,88	82.950,00	1.554.000,00	663.600,00	3.318.000,00	0,00	0,00	2.571.450,00
11 İletişim Giderleri	111,36	43,77	864,00	339,75	1.322,88	0,00	2.501,76	939,98
12 İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00	300,00	9.600,00	2.400,00	12.000,00	0,00	37.200,00	9.300,00
13 Yazılım Firması Giderleri	3.000,00	750,00	24.000,00	6.000,00	30.000,00	0,00	93.000,00	23.250,00
<b>Toplam</b>	<b>1.874.096,52</b>	<b>5.461.128,95</b>	<b>152.278.626,7</b>	<b>59.009.723,44</b>	<b>246.088.442,99</b>	<b>0,00</b>	<b>30.400.748,06</b>	<b>181.618.471,9</b>

İkinci dağıtım sonunda Genel Yönetim Yerlerine ait toplam giderler Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine dağıtılmıştır. İkinci dağıtım genel tablosu incelendiğinde yardımcı hizmet üretim yerlerinde (152.278.626,7 TL + 59.009.723,44 TL) toplam 211.288.350,15 TL gider oluşmuştur. Esas hizmet üretim yerlerinde (30.400.748,06 TL + 181.618.471,9 TL) toplam 212.019.219,96 TL gider ikinci dağıtım sonunda oluşmuştur.

### Üçüncü Dağıtımın Yapılması

Birinci ve ikinci dağıtım sonunda Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde toplanan giderler üçüncü dağıtım ile Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılacaktır. Gider türleri, dağıtım anahtarları ve gider tutarları Tablo 3.35'te gösterilmiştir.

Tablo 3.35. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Giderleri

Gider Türü		III.Dağıtım Anahtarları	I. Dağıtım	II.Dağıtım	Toplam
1	Bina Amortisman Gideri	Alan (m2)	2.166.769,00	1.132.281,64	3.299.050,64
2	Enerji Gideri	Dönüştürülmüş Alan m2	17.225.046,35	15.896.324,59	33.121.370,94
3	Su Giderleri	Alan m2	415.681,75	852.106,05	1.267.787,80
4	Isıtma Giderleri	Alan m2	334.528,28	154.442,56	488.970,84
5	Endirekt İşçilik Giderleri	Hasta Sayısı	78.199.569,01	19.751.233,04	97.950.802,05
6	Sarf Malzeme Giderleri		52.348.568,32	6.057.140,30	58.405.708,62
7	Destek Hizmetleri Giderleri		0,00	13.156.695,77	13.156.695,77
8	Cihaz Bakım/ Onarım Gideri		0,00	1.337.159,74	1.337.159,74
9	Tıbbi Atık Giderleri	----	0,00	0,00	0,00
10	Yemekhane Gideri	Hasta Sayısı	1.554.000,00	663.600,00	2.217.600,00
11	İletişim Giderleri	Telefon Adeti	864,00	339,75	1.203,75
12	İnternet Kullanım Giderleri	Hasta Sayısı	9.600,00	2.400,00	12.000,00
13	Yazılım Firması Giderleri		24.000,00	6.000,00	30.000,00
<b>TOPLAM</b>			<b>152.278.626,7</b>	<b>59.009.723,44</b>	<b>211.288.350,15</b>

2022 yılında oluşan genel hizmet üretim giderlerinin yardımcı hizmet üretim yerlerine yansıtılması sonucunda toplam 211.288.350,15 TL'lik

maliyet oluşmuştur. Yardımcı hizmet üretim yerlerinde oluşan bu maliyetler, üçüncü dağıtım ile Esas Hizmet Üretim Yerlerine uygun dağıtım anahtarları ile yansıtılacaktır.

### **Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Bina Amortisman Giderinin Yansıtılması**

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan toplam bina amortisman gideri 3.299.050,64 TL olarak gerçekleşmiştir. Amortisman dağıtım oranı toplam maliyetin Esas Hizmet Üretim Yerleri alanına bölünmesi ile elde edilmiştir. Elde edilen bu dağıtım oranı her bir bölümün alanı ile çarpıldıktan sonra gider yansıtılmıştır.

$$\text{Amortisman Dağıtım Oranı: } \frac{3.299.050,64 \text{ TL}}{39.597 \text{ m}^2} = 83,316 \text{ TL}$$

Bina amortisman gideri Esas Hizmet Üretim Yerlerine, bölümlerin alanına göre yansıtılacaktır. Esas Hizmet Üretim Yerlerine ait ayrıntılı toplam alan ve dağıtım tutarları Tablo 3.36'da gösterilmiştir.



Tablo 3.36. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Bina Amortisman Giderleri

Üretim Yerleri	Bölümler	Alan (m <sup>2</sup> )	Dağıtım Oranı	Amortisman Gideri	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850	83,316	70818,6
	2	Adli Tıp	182	83,316	15163,512
	3	Beyin Cerrahi	1081	83,316	90064,596
	4	Çocuk Cerrahi	665	83,316	55405,14
	5	Çocuk Hastalıkları	4329	83,316	360674,964
	6	Dahili Yoğun Bakım	920	83,316	76650,72
	7	Dermatoloji	516	83,316	42991,056
	8	Endokrin	849	83,316	70735,284
	9	Enfeksiyon	641	83,316	53405,556
	10	Fizik tedavi	375	83,316	31243,5
	11	Genel Cerrahi	2279	83,316	189877,164
	12	Göğüs Cerrahi	1098	83,316	91480,968
	13	Göğüs Hastalıkları	1138	83,316	94813,608
	14	Göz Hastalıkları	1154	83,316	96146,664
	15	Hematoloji	853	83,316	71068,548
	16	İç Hastalıkları	341	83,316	28410,756
	17	Kadın Doğum	1580	83,316	131639,28
	18	Kalp Damar	1182	83,316	98479,512
	19	Kardiyoloji	1590	83,316	132472,44
	20	K.B.B.	1237	83,316	103061,892
	21	Nefroloji- Hemodiyaliz	668	83,316	55655,088
	22	Onkoloji	1281	83,316	106727,796
	23	Ortopedi	1162	83,316	96813,192
	24	Patoloji	993	83,316	82732,788
	25	Plastik cer.	656	83,316	54655,296
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437	83,316	119725,092
	27	Romatoloji	490	83,316	40824,84
	28	Üroloji	1042	83,316	86815,272
	29	Gastroenteroloji	1192	83,316	99312,672
	30	Nöroloji	899	83,316	74901,084
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850	83,316	487398,6
	32	Psikiyatri	1067	83,316	88898,172
Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı				3.299.050,64 TL	

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına üçüncü dağıtım sonunda yansıtılan yardımcı hizmet üretim yerleri bina amortisman gideri toplam 94.813,608 TL'dir. Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılan gider ise toplam 3.204.237,032 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### *Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Enerji Giderinin Yansıtılması*

2022 yılında yardımcı hizmet üretim gider yerlerinde toplanan enerji gideri 33.121.370,94 TL olarak belirlenmiştir. Bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasında birinci ve ikinci dağıtımlarda kullanılan bölüm dönüştürülmüş alan kullanılacaktır. Toplam enerji gideri, hastanede görevli uzmanlarca bölümlerin enerji tüketimlerinin göz önünde tutulması ile oluşturulan bu dönüştürülmüş alana bölünerek dağıtım oranı elde edilecektir. Dağıtım oranının her bölümün dönüştürülmüş alanı ile çarpılmasıyla gider yansıtılacaktır.

$$\text{Enerji Dağıtım Oranı: } \frac{33.121.370,94 \text{ TL}}{56.149,40 \text{ m}^2} = 589,88 \text{ TL}$$

Üçüncü dağıtımda kullanılacak enerji dağıtım oranı 589,88 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre bölümlerin üçüncü dağıtımdan yansıtılan enerji giderleri tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3.37. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Enerji Giderinin Bölümlere Yansıtılması

Üretim Yerleri	Bölümler	Alan (M <sup>2</sup> )	Dağıtım Katsayısı	Dağıtım Oranı	Dağıtım Anahtarı	Enerji Gideri
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1 Acil Servis	850	1,5	1275	589,88	752097
	2 Adli Tıp	182	0,5	91	589,88	53679,08
	3 Beyin Cerrahi	1081	1,5	1621,5	589,88	956490,42
	4 Çocuk Cerrahi	665	0,5	332,5	589,88	196135,1
	5 Çocuk Hastalıkları	4329	1,5	6493,5	589,88	3830385,78
	6 Dahili Yoğun Bakım	920	3	2760	589,88	1628068,8
	7 Dermatoloji	516	0,5	258	589,88	152189,04
	8 Endokrin	849	0,5	424,5	589,88	250404,06
	9 Enfeksiyon	641	0,5	320,5	589,88	189056,54
	10 Fizik tedavi	375	1	375	589,88	221205
	11 Genel Cerrahi	2279	1,5	3418,5	589,88	2016504,78
	12 Göğüs Cerrahi	1098	1,5	1647	589,88	971532,36
	13 Göğüs Hastalıkları	1138	0,5	569	589,88	335641,72
	14 Göz Hastalıkları	1154	1	1154	589,88	680721,52
	15 Hematoloji	853	0,5	426,5	589,88	251583,82
	16 İç Hastalıkları	341	1	341	589,88	201149,08
	17 Kadın Doğum	1580	1	1580	589,88	932010,4
	18 Kalp Damar	1182	1	1182	589,88	697238,16
	19 Kardiyoloji	1590	2	3180	589,88	1875818,4
	20 K.B.B.	1237	1	1237	589,88	729681,56
	21 Nefroloji-Hemodiyaliz	668	3	2004	589,88	1182119,52
	22 Onkoloji	1281	3	3843	589,88	2266908,84
	23 Ortopedi	1162	1	1162	589,88	685440,56
	24 Patoloji	993	1,5	1489,5	589,88	878626,26
	25 Plastik cer.	656	1	656	589,88	386961,28
	26 Radyasyon Onkolojisi	1437	6	8622	589,88	5085945,36
	27 Romatoloji	490	1	490	589,88	289041,2
	28 Üroloji	1042	1	1042	589,88	614654,96
	29 Gastroenteroloji	1192	1	1192	589,88	703136,96
	30 Nöroloji	899	1	899	589,88	530302,12
	31 Organ Nakli Hastanesi	5850	1	5850	589,88	3450798
	32 Psikiyatri	1067	0,2	213,4	589,88	125880,392
Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı				56.149,40	0	33.121.370,94

Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan enerji giderinin üçüncü dağıtım sonrasında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan tutarı 335.641,72 TL, Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılan tutarı ise 32.785.699,22 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### *Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Su Giderinin Yansıtılması*

Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde 2022 yılında toplam 1.267.787,80 TL su gideri oluşmuştur. Bu giderin üçüncü dağıtımda Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasında bölümlerin dönüştürülmüş alanı dağıtım oranı olarak kullanılacaktır.

Yardımcı hizmet üretim yerleri su giderinin Esas Hizmet Üretim Yerleri dönüştürülmüş toplam alanına bölünmesi ile dağıtım oranı elde edilecektir. Bu oran bölümlerin dönüştürülmüş alanları ile çarpılarak yansıtma sağlanacaktır.

$$\text{Su Dağıtım Oranı: } \frac{1.267.787,80 \text{ TL}}{55.855,2 \text{ m}^2} = 22,70 \text{ TL}$$

Su dağıtım oranı 22,70 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre dağıtım sonrasında giderler şu şekilde yansıtılmıştır.

Tablo 3.38. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Su Giderinin Bölümlere Yansıtılması

Üretim Yerleri	Bölümler	Alan (m <sup>2</sup> )	Dağıtım Katsayısı	Dağıtım Oranı	Dağıtım Anahtarı	Su Gideri	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850	1	850	22,7	19295
	2	Adli Tıp	182	0,5	91	22,7	2065,7
	3	Beyin Cerrahi	1081	4	4324	22,7	98154,8
	4	Çocuk Cerrahi	665	1	665	22,7	15095,5
	5	Çocuk Hastalıkları	4329	1	4329	22,7	98268,3
	6	Dahili Yoğun Bakım	920	1,5	1380	22,7	31326
	7	Dermatoloji	516	3	1548	22,7	35139,6
	8	Endokrin	849	1	849	22,7	19272,3
	9	Enfeksiyon	641	0,7	448,7	22,7	10185,49
	10	Fizik tedavi	375	1	375	22,7	8512,5
	11	Genel Cerrahi	2279	2	4558	22,7	103466,6
	12	Göğüs Cerrahi	1098	1	1098	22,7	24924,6
	13	Göğüs Hastalıkları	1138	1	1138	22,7	25832,6
	14	Göz Hastalıkları	1154	1	1154	22,7	26195,8
	15	Hematoloji	853	1	853	22,7	19363,1
	16	İç Hastalıkları	341	1,5	511,5	22,7	11611,05
	17	Kadın Doğum	1580	2,5	3950	22,7	89665
	18	Kalp Damar	1182	1	1182	22,7	26831,4
	19	Kardiyoloji	1590	1	1590	22,7	36093
	20	K.B.B.	1237	1	1237	22,7	28079,9
	21	Nefroloji-Hemodiyaliz	668	4,5	3006	22,7	68236,2
	22	Onkoloji	1281	2,5	3202,5	22,7	72696,75
	23	Ortopedi	1162	1	1162	22,7	26377,4
	24	Patoloji	993	1,5	1489,5	22,7	33811,65
	25	Plastik cer.	656	1,5	984	22,7	22336,8
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437	1,5	2155,5	22,7	48929,85
	27	Romatoloji	490	2,5	1225	22,7	27807,5
	28	Üroloji	1042	1	1042	22,7	23653,4
	29	Gastroenteroloji	1192	1	1192	22,7	27058,4
	30	Nöroloji	899	1,5	1348,5	22,7	30610,95
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850	1	5850	22,7	132795
	32	Psikiyatri	1067	1	1067	22,7	24220,9
Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı					55855,2		1.267.787,80

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına üçüncü dağıtımdan yansıtılan su gideri 25.832,6 TL'dir. Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılan su gideri ise 1.241.955,2 TL olarak gerçekleşmiştir.

***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Isıtma Giderinin Yansıtılması***

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan ısıtma gideri 488.970,84 TL'dir. Bu gider Esas Hizmet Üretim Yerlerine bölümlerin alanları oranında yansıtılacaktır.

$$\text{Isıtma Gideri Dağıtım Oranı: } \frac{488.970,84 \text{ TL}}{39.597 \text{ m}^2} = 12,35 \text{ TL}$$

Dağıtım oranına göre bölümlerin ısıtma giderleri şu şekilde oluşmuştur.

Tablo 3.39. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Isıtma Giderinin Bölümlere Yansıtılması

Üretim Yerleri	Bölümler	Alan (M <sup>2</sup> )	Dağıtım Oranı	Isıtma Gideri	
ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	1	Acil Servis	850	12,35	10497,5
	2	Adli Tıp	182	12,35	2247,7
	3	Beyin Cerrahi	1081	12,35	13350,35
	4	Çocuk Cerrahi	665	12,35	8212,75
	5	Çocuk Hastalıkları	4329	12,35	53463,15
	6	Dahili Yoğun Bakım	920	12,35	11362
	7	Dermatoloji	516	12,35	6372,6
	8	Endokrin	849	12,35	10485,15
	9	Enfeksiyon	641	12,35	7916,35
	10	Fizik tedavi	375	12,35	4631,25
	11	Genel Cerrahi	2279	12,35	28145,65
	12	Göğüs Cerrahi	1098	12,35	13560,3
	13	Göğüs Hastalıkları	1138	12,35	14054,3
	14	Göz Hastalıkları	1154	12,35	14251,9
	15	Hematoloji	853	12,35	10534,55
	16	İç Hastalıkları	341	12,35	4211,35
	17	Kadın Doğum	1580	12,35	19513
	18	Kalp Damar	1182	12,35	14597,7
	19	Kardiyoloji	1590	12,35	19636,5
	20	K.B.B.	1237	12,35	15276,95
	21	Nefroloji-Hemodiyaliz	668	12,35	8249,8
	22	Onkoloji	1281	12,35	15820,35
	23	Ortopedi	1162	12,35	14350,7
	24	Patoloji	993	12,35	12263,55
	25	Plastik cer.	656	12,35	8101,6
	26	Radyasyon Onkolojisi	1437	12,35	17746,95
	27	Romatoloji	490	12,35	6051,5
	28	Üroloji	1042	12,35	12868,7
	29	Gastroenteroloji	1192	12,35	14721,2
	30	Nöroloji	899	12,35	11102,65
	31	Organ Nakli Hastanesi	5850	12,35	72247,5
	32	Psikiyatri	1067	12,35	13177,45
Esas Hizmet Üretim Yerleri Toplamı				488.970,84 TL	

Üçüncü dağıtımdan Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan ısıtma gideri 14.054,3 TL'dir. Esas Hizmet Üretim Yerlerine 474.916,54 TL ısıtma gideri yansıtılmıştır.

#### *Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Endirekt İşçilik Giderinin Yansıtılması*

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan toplam endirekt işçilik gideri 97.950.802,05 TL'dir. Bu gider Esas Hizmet Üretim Yerlerine bölüme başvuran hasta sayısına göre yansıtılacaktır.

*Tablo 3.40. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Endirekt İşçilik Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	71,87	1.381.988,23 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	71,87	96.568.813,82 TL
<b>Toplam</b>			<b>97.950.802,05 TL</b>

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan endirekt işçilik giderleri Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 1.381.988,23 TL olarak yansıtılmıştır.

#### *Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Sarf Malzeme Giderinin Yansıtılması*

Birinci ve ikinci dağıtım sonrasında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan sarf malzeme gideri 58.405.708,62 TL olarak gerçekleşmiştir. Üçüncü dağıtımda bu gider Esas Hizmet Üretim Yerlerine bölümlerin hasta sayısına göre dağıtılacaktır.

*Tablo 3.41. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Sarf Malzeme Giderinin Bölümlere Yansıtılması*

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	42,85	823.962,65 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	42,85	57.581.745,97 TL
<b>Toplam</b>			<b>58.405.708,62 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına üçüncü dağıtımdan yansıtılan yardımcı hizmet yerleri sarf malzeme gideri 823.962,65 TL'dir.



***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Destek Hizmet Giderinin Yansıtılması***

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan destek hizmet gideri 13.156.695,77 TL'dir. Bu giderin yansıtılmasında Esas Hizmet Üretim Yerlerinde hizmet gören hasta sayısı dağıtım oranı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.42. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Destek Hizmet Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	9,65	185.559,85 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	9,65	12.971.135,92 TL
<b>Toplam</b>			<b>13.156.695,77 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 2022 yılı Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri destek hizmet giderinin toplam 185.559,85 TL'lik kısmı yansıtılmıştır.

***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Cihaz Bakım Onarım Giderinin Yansıtılması***

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan cihaz bakım onarım gideri toplam 1.337.159,74 TL'dir. Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasında bölümlere yapılan hasta başvuru sayıları dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.43. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Cihaz Bakım Onarım Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	0,981	18.863,649 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	0,981	1.318.217,77 TL
<b>Toplam</b>			<b>1.337.159,74 TL</b>

Cihaz bakım onarım giderlerinden üçüncü dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan tutar 18.863,649 TL'dir.

***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Yemekhane Giderinin Yansıtılması***

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan yemekhane gideri toplam 2.217.600,00 TL'dir. Bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine

yanıtlanmasında bölümlere başvuran hasta sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.44. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Yemekhane Giderinin Bölümlere Yanıtlanması**

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	1,627	31.286,074 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	1,627	2.186.279,62 TL
<b>Toplam</b>			<b>2.217.600,00 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yanıtlanan yardımcı hizmet üretim yerleri yemekhane gideri 31.286,074 TL olarak gerçekleşmiştir.

***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri İletişim Giderinin Yanıtlanması***

Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan 2022 yılı iletişim gideri toplam 1.203,75 TL'dir. Bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine dağıtımında bölümlerde kullanılan dahili hat sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.45. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri İletişim Giderinin Bölümlere Yanıtlanması**

Gider Yerleri	Telefon Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	58	0,923	53,58 TL
Diğer Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.245	0,923	1.149,14 TL
<b>Toplam</b>			<b>1.203,75 TL</b>

2022 yılında yardımcı hizmet üretim yerlerinde oluşan iletişim giderinden Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 53,58 TL yanıtlanmıştır.

***Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri İnternet Kullanım Giderinin Yanıtlanması***

2022 yılında yardımcı hizmet üretim yerlerinde oluşan internet kullanım giderleri toplam 12.000 TL'dir. Oluşan bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine dağıtımında bölümlere başvuran hasta sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.46. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri İnternet Kullanım Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	0,0088	169,30 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	0,0088	11.824,99 TL
<b>Toplam</b>			<b>12.000,00 TL</b>

Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri internet kullanım giderinin üçüncü dağıtımını sonrasında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan tutarı 169,3 TL'dir.

**Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Yazılım Firması Giderinin Yansıtılması**

2022 yılında Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan yazılım firması gideri toplam 30.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu giderin Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmasında bölümlere başvuran hasta sayısı dağıtım anahtarı olarak kullanılacaktır.

**Tablo 3.47. Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri Yazılım Firması Giderinin Bölümlere Yansıtılması**

Gider Yerleri	Hasta Sayısı	Dağıtım Anahtarı	Tutarı
Göğüs Hastalıkları	19.229	0,022	423,25 TL
Esas Hizmet Üretim Yerleri	1.343.749	0,022	29.562,48 TL
<b>Toplam</b>			<b>30.000,00 TL</b>

Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde 2022 yılında oluşan yazılım firması giderlerinden Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına 423,25 TL yansıtılmıştır.

Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan tüm giderler üçüncü dağıtım sonunda Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmıştır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına birinci ve ikinci ve üçüncü dağıtım sonrası yansıtılan giderler şu şekildedir.

**Tablo 3.48. Göğüs Hastalıkları Bölümüne Birinci, İkinci ve Üçüncü Dağıtım Sonrası Yansıtılan Giderler**

GİDER TÜRÜ	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	III. DAĞITIM
Bina Amortisman Gideri	214.228,50	111.205,36	94.813,61
Enerji Gideri	184.518,17	170.284,63	335.641,72
Su Giderleri	18.791,79	38.511,26	25.832,60
Isıtma Giderleri	32.855,20	19.305,32	14.054,30
Endirekt İşçilik Giderleri	0	2.468.904,13	1.381.988,23
Sarf Malzeme Giderleri	0	757.142,54	823.962,65
Destek Hizmetleri Giderleri	0	1.644.586,97	185.559,85
Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	0	167.144,97	18.863,65
Tıbbi Atık Giderleri	54.377,62	0	0,00
Yemekhane Gideri	1.365.013,88	82.950,00	31.286,07
İletişim Giderleri	111,36	43,77	53,58
İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00	300	169,30
Yazılım Firması Giderleri	3.000,00	750	423,25
<b>TOPLAM</b>	<b>1.874.096,52 TL</b>	<b>5.461.128,95 TL</b>	<b>2.912.648,81 TL</b>

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan genel üretim giderleri birinci dağıtımda 1.874.096,52 TL, ikinci dağıtımda 5.461.128,95 TL ve üçüncü dağıtımda 2.912.648,81 TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı toplam genel üretim gideri 10.247.874,28 TL'dir.

Genel üretim giderleri ikinci dağıtımında hem yardımcı hizmet üretim yerlerine hem de esas hizmet üretim yerlerine yansıtılmıştır. Üçüncü dağıtımda yardımcı hizmet üretim yerlerinde oluşan giderler esas hizmet üretim yerlerine yansıtılmıştır. Üçüncü dağıtım sonunda genel üretim giderlerinin tümü esas hizmet üretim yerlerinde toplanmıştır. Üçüncü dağıtım sonunda genel hizmet üretim giderlerinden esas hizmet üretim yerlerine yansıtılan toplam tutar 420.394.757,66 TL olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.49. Üçüncü Dağıtım Genel Tablosu

Gider Türü	Göğüs Hastalıkları			Yardımcı Hizmet Üretim Yerleri			Genel Yönetim Yerleri			Esas Hizmet Üretim Yerleri		
	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	III. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	III. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	III. DAĞITIM	I. DAĞITIM	II. DAĞITIM	III. DAĞITIM
1 Bina Amortisman Gideri	214.228,50	111.205,36	94.813,61	2.166.769,00	1.132.281,64	0,00	5.001.689,00	0,00	0,00	7.404.639,00	3.758.213,48	3.204.237,03
2 Enerji Gideri	184.518,17	170.284,63	335.641,72	17.225.046,35	15.896.324,59	0,00	32.699.991,40	0,00	0,00	18.023.890,01	16.633.546,30	32.785.699,22
3 Su Giderleri	18.791,79	38.511,26	25.832,60	415.681,75	852.106,05	0,00	2.742.082,73	0,00	0,00	903.545,12	1.852.170,45	1.241.955,20
4 Isıtma Giderleri	32.855,20	19.305,32	14.054,30	334.528,28	154.442,56	0,00	772.212,64	0,00	0,00	1.110.349,79	598.464,92	474.916,54
5 Endirekt İsyilik Giderleri	0,00	2.468.904,13	1.381.988,23	78.199.569,01	19.751.233,04	0,00	98.756.165,30	0,00	0,00	0,00	76.536.028,03	96.568.813,82
6 Sarf Malzeme Giderleri	0,00	757.142,54	823.962,65	52.348.568,32	6.057.140,30	0,00	30.285.701,50	0,00	0,00	0,00	23.471.418,67	57.581.745,97
7 Destek Hizmetleri Giderleri	0,00	1.644.586,97	185.559,85	0,00	13.156.695,77	0,00	65.783.478,85	0,00	0,00	0,00	50.982.196,12	12.971.135,92
8 Cihaz Bakım/ Onarım Giderleri	0,00	167.144,97	18.863,65	0,00	1.337.159,74	0,00	6.685.798,69	0,00	0,00	0,00	5.181.493,99	1.318.217,77
9 Tıbbi Auk Giderleri	54.377,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.825.622,38	0,00	0,00
10 Yemekhane Gideri	1.365.013,88	82.950,00	31.286,07	1.554.000,00	663.600,00	0,00	3.318.000,00	0,00	0,00	0,00	2.571.450,00	2.186.279,62
11 İletişim Giderleri	111,36	43,77	53,58	864,00	339,75	0,00	1.322,88	0,00	0,00	2.501,76	939,98	1.149,14
12 İnternet Kullanım Giderleri	1.200,00	300,00	169,30	9.600,00	2.400,00	0,00	12.000,00	0,00	0,00	37.200,00	9.300,00	11.824,99
13 Yazılım Firması Giderleri	3.000,00	750,00	423,25	24.000,00	6.000,00	0,00	30.000,00	0,00	0,00	93.000,00	23.250,00	29.562,48
<b>Toplam</b>	<b>1.874.096,52</b>	<b>5.461.128,95</b>	<b>2.912.648,81</b>	<b>152.278.626,70</b>	<b>59.009.723,44</b>	<b>0,00</b>	<b>246.088.442,99</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>30.400.748,06</b>	<b>181.618.471,90</b>	<b>208.375.537,70</b>

## **Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Bölüm Toplam Maliyetinin Belirlenmesi**

2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı bölüm maliyetleri belirlenmiştir. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 Yılı Toplam Bölüm Maliyeti Tablosunda (Tablo 3.50) bölümün doğrudan giderleri ile birinci, ikinci ve üçüncü dağıtımdan gelen genel hizmet üretim giderleri görülmektedir.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 yılı doğrudan bölüm maliyetleri 10.060.897,57 TL olarak belirlenmiştir. Doğrudan bölüm maliyetleri içerisinde 4.554.459,83 TL ile işçilik giderleri en yüksek gider türünü oluşturmaktadır. 3.168.938,01 TL gider ile bölüm doğrudan giderleri arasında ikinci en yüksek maliyet türü direkt ilk madde ve malzeme giderleridir.

Hastane genel hizmet üretim giderleri uygun dağıtım yöntemleri ile esas hizmet üretim yerlerine, yardımcı hizmet üretim yerlerine ve genel yönetim gider yerlerine birinci dağıtımda yansıtılmıştır. Birinci dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'na yansıtılan genel hizmet üretim gider toplamının 1.874.096,52 TL olduğu görülmüştür.

Birinci dağıtım sonunda Genel Yönetim Yerlerine yansıtılan genel üretim gideri toplamı 246.088.442,99 TL'dir. Bu gider hastanenin Esas ve Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine doğrudan ve uygun dağıtım anahtarları ile ikinci dağıtımda yansıtılmıştır. Bir Esas Hizmet Üretim Yeri olan Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'na ikinci dağıtımda yansıtılan genel yönetim giderleri toplamı 5.461.128,95 TL olarak belirlenmiştir.

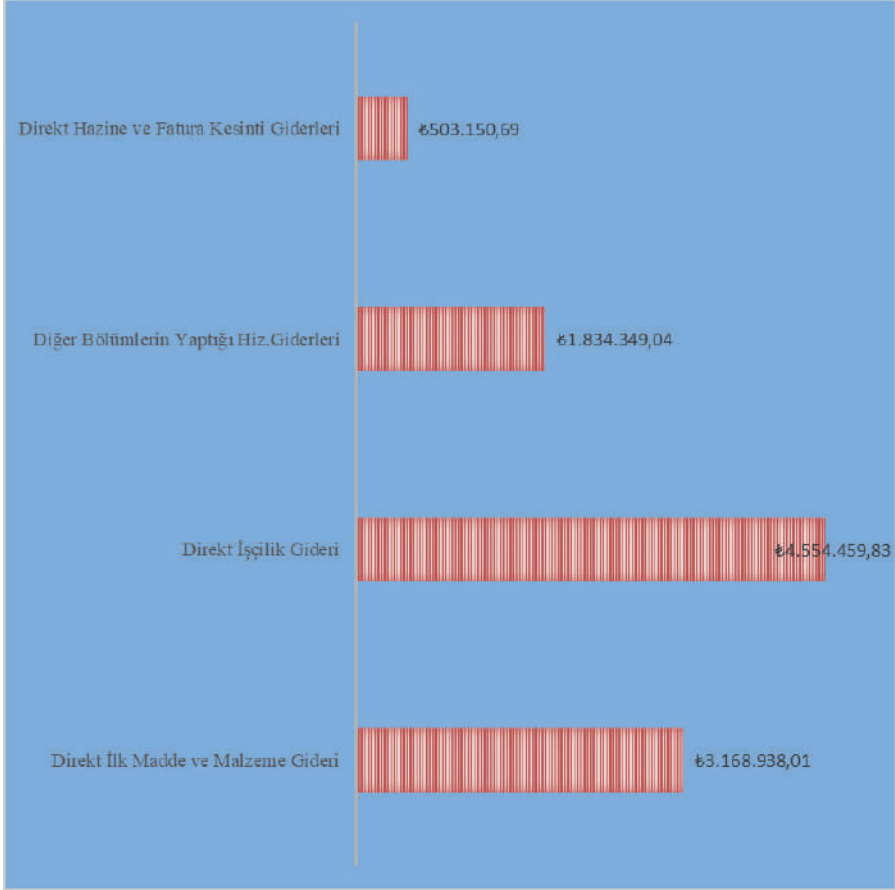
Hastanenin Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde birinci ve ikinci dağıtım sonunda oluşan gider toplamı 211.288.350,14 TL olarak belirlenmiştir. Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan bu giderler yine uygun dağıtım anahtarları vasıtasıyla Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmıştır. Üçüncü dağıtımdan Göğüs Hastalıklarına yansıtılan Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerine ait gider toplamı 2.912.648,81 TL'dir.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'na ait bölüm maliyetinin belirlenmesi için öncelikle doğrudan giderler belirlenerek bölüm gider yerine direkt yansıtılmıştır. Hastane genel hizmet üretim giderlerinden birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'na yansıtılan maliyetler belirlenmiştir. Araştırma sonucunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı bölüm toplam maliyeti şu şekilde oluşmuştur. Bölüme ait doğrudan giderler: 10.060.897,57 TL + birinci dağıtımdan yansıtılan 1.874.096,52 TL + ikinci dağıtımdan yansıtılan 5.461.128,95 TL + üçüncü dağıtımdan yansıtılan 2.912.648,81 TL = 20.308.771,85 TL olarak belirlenmiştir. Tablo 3.49'da bölüm toplam maliyeti ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre 2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı toplam bölüm maliyeti 20.308.771,85 TL olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.50. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı 2022 Yılı Bölüm Toplam Maliyeti

Gider Türü	Doğrudan Bölüm Maliyetleri	I. Dağıtım	II. Dağıtım	III. Dağıtım	Toplam Maliyet
1 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	3.168.938,01	-	-	-	3.168.938,01
2 Direkt İşçilik Gideri	4.554.459,83	-	-	-	4.554.459,83
3 Bölüme Yapılan Doğrudan Hizmet Gideri	1.834.349,04	-	-	-	1.834.349,04
4 Direkt Hazine ve Fatura Kesinti Giderleri	503.150,69	-	-	-	503.150,69
5 Bina Amortisman Gideri	-	214.228,50	111.205,36	94.813,61	420.247,47
6 Enerji Gideri	-	184.518,17	170.284,63	335.641,72	690.444,52
7 Su Giderleri	-	18.791,79	38.511,26	25.832,60	83.135,65
8 İstima Giderleri	-	32.855,20	19.305,32	14.054,30	66.214,82
9 Endirekt İşçilik Giderleri	-	0,00	2.468.904,13	1.381.988,23	3.850.892,36
10 Sarf Malzeme Giderleri	-	0,00	757.142,54	823.962,65	1.581.105,19
11 Destek Hizmetleri Giderleri	-	0,00	1.644.586,97	185.559,85	1.830.146,82
12 Cihaz Bakım/Onarım Giderleri	-	0,00	167.144,97	18.863,65	186.008,62
13 Tıbbi Atık Giderleri	-	54.377,62	0,00	0,00	54.377,62
14 Yemekhane Gideri	-	1.365.013,88	82.950,00	31.286,07	1.479.249,95
15 İletişim Gideri	-	111,36	43,77	53,58	208,71
16 İnternet Kullanım Giderleri	-	1.200,00	300,00	169,30	1.669,30
17 Yazılım Firması Giderleri	-	3.000,00	750,00	423,25	4.173,25
<b>TOPLAM</b>	<b>10.060.897,57</b> TL	<b>1.874.096,52</b> TL	<b>5.461.128,95</b> TL	<b>2.912.648,81</b> TL	<b>20.308.771,85</b> TL

Şekil 3.1'de Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına doğrudan yansıtılan giderler gösterilmiştir.

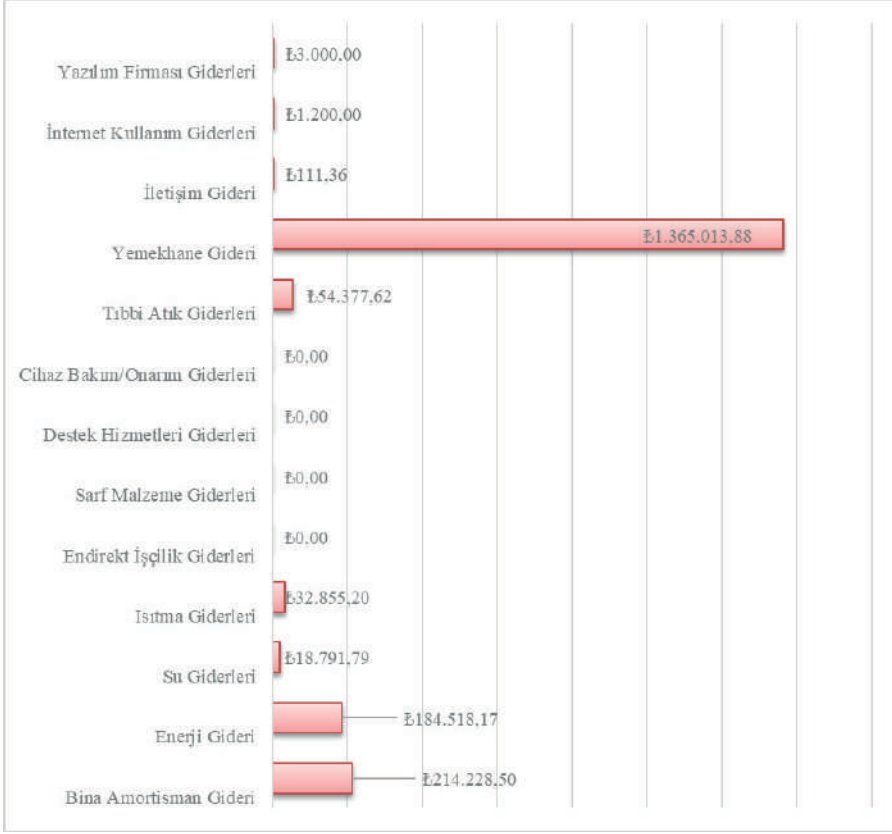


Şekil 3.1. Göğüs Hastalıkları Bölümü Doğrudan Maliyetler, 2022

2022 yılı Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait doğrudan giderler incelendiğinde direkt işçilik giderlerinin ve direkt ilk madde ve malzeme giderinin en yüksek maliyet türleri olduğu görülmektedir. Sağlık hizmetleri sektörü alanında uzman sağlık profesyonellerinin görev yaptığı emek yoğun sektörlerden biridir. Alanında uzman sağlık profesyonellerine çalışmalarına karşılık ödenen maaş, ek ödeme, fazla mesai gibi işçilik giderlerinin diğer giderlere göre yüksek olması doğaldır. Sağlık hizmetleri sektörüne has durumlardan biri de ilaç, tıbbi malzeme ve tıbbi cihazların tedarikinin oldukça maliyetli olmasıdır. Bundan dolayı bölümde, hastalara sunulan sağlık hizmetinde kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri en yüksek ikinci gider türünü oluşturmaktadır.



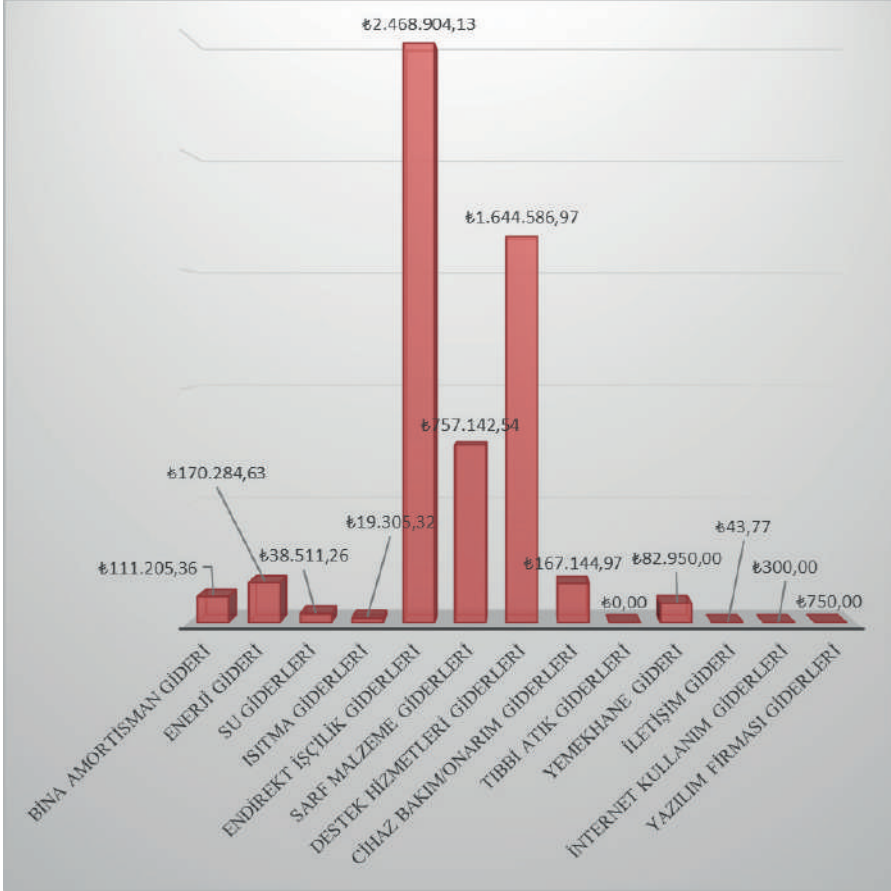
Hastane genel üretim giderlerinden birinci dağıtım sonunda yansıtılan genel hizmet üretim maliyetleri Şekil 3.2’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.



Şekil 3.2. Göğüs Hastalıkları Bölümü Birinci Dağıtımdan Yansıtılan Giderler

Hastane genel hizmet üretim giderlerinden Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı’na doğrudan ve uygun dağıtım anahtarları ile birinci dağıtımda yansıtılan gider türleri incelendiğinde en yüksek giderin yemekhane giderleri olduğu görülmüştür. Yemekhane giderleri birinci dağıtımda yansıtılan genel hizmet üretim giderlerinin %73’lük kısmını oluşturmaktadır. Covid 19 sonrası dünyada gıda fiyatlarında yaşanan artış ülkemizi de etkilemiştir. Bu çalışmada yemekhane giderlerinin diğer giderler arasındaki payının bu kadar yüksek olmasının nedeni gıda fiyatlarındaki artış gösterilebilir. Gelecek yıllarda sağlık kuruluşlarında yemekhane giderlerinin diğer gider türleri arasındaki payının artacağı öngörülmektedir. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına birinci dağıtımda yansıtılan gider türleri arasında hastane bina amortisman gideri ve enerji tüketim giderleri en yüksek diğer giderleri oluşturmaktadır.

Şekil 3.3'te Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ikinci dağıtımdan yansıtılan giderler gösterilmiştir.



Şekil 3.3. Göğüs Hastalıkları Bölümü İkinci Dağıtımdan Yansıtılan Giderler

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ikinci dağıtımdan yansıtılan genel yönetim giderleri incelendiğinde sırası ile endirekt işçilik giderleri, destek hizmet giderleri ve sarf malzeme giderlerinin en yüksek gider çeşitleri oldukları görülmüştür. Günümüzde hizmet işletmelerinde işçilik giderleri yüksektir. Esas Sağlık Hizmet Yerlerinde sağlık hizmetlerinin sunulabilmesi için idari, mali, teknik ve tıbbi hizmetlerin yürütülmesi gerekmektedir. Bir bütünün parçasını oluşturan bu işleyişte, hasta kabul yapan sekreterden, hizmetleri faturalandıran uzmanlara, cihazların tamir, bakım ve kalibrasyonunu sağlayan teknik personelden hastanenin güvenliğini sağlayan çalışanlara kadar pek çok kişi sağlık hizmetinin arzında doğrudan veya dolaylı olarak görev

yapmaktadır. Endirekt işçilikler olarak adlandırabileceğimiz bu çalışanların maaş, ek ödeme ve fazla mesai giderleri ile yemek giderleri Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmaktadır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ikinci dağıtımda yansıtılan giderlerden biri de destek hizmet giderleridir. Bu giderler hastaneyi bir tesis olarak ayakta tutan ve medikal gazından, enerji ve su sistemlerine, ısıtma ve soğutma sistemlerinden otelcilik hizmetlerine kadar pek çok hizmetin kesintisiz sunulmasında harcanan bakım, onarım, yenileme faaliyetlerinden doğan giderleri içermektedir. Bir diğer gider türü temizlik malzemelerinden, kırtasiye ürünlerine, bilgisayar ve yazıcı gibi cihaz alımlarından, neversim, çarşaf, gazlı bez gibi ürünlere, personel kıyafetinden hasta bezine kadar pek çok tıbbi olmayan sarf malzemelerin tedarik giderleridir. İkinci dağıtımda en düşük maliyetler ise iletişim giderleri ile internet kullanım giderleridir.

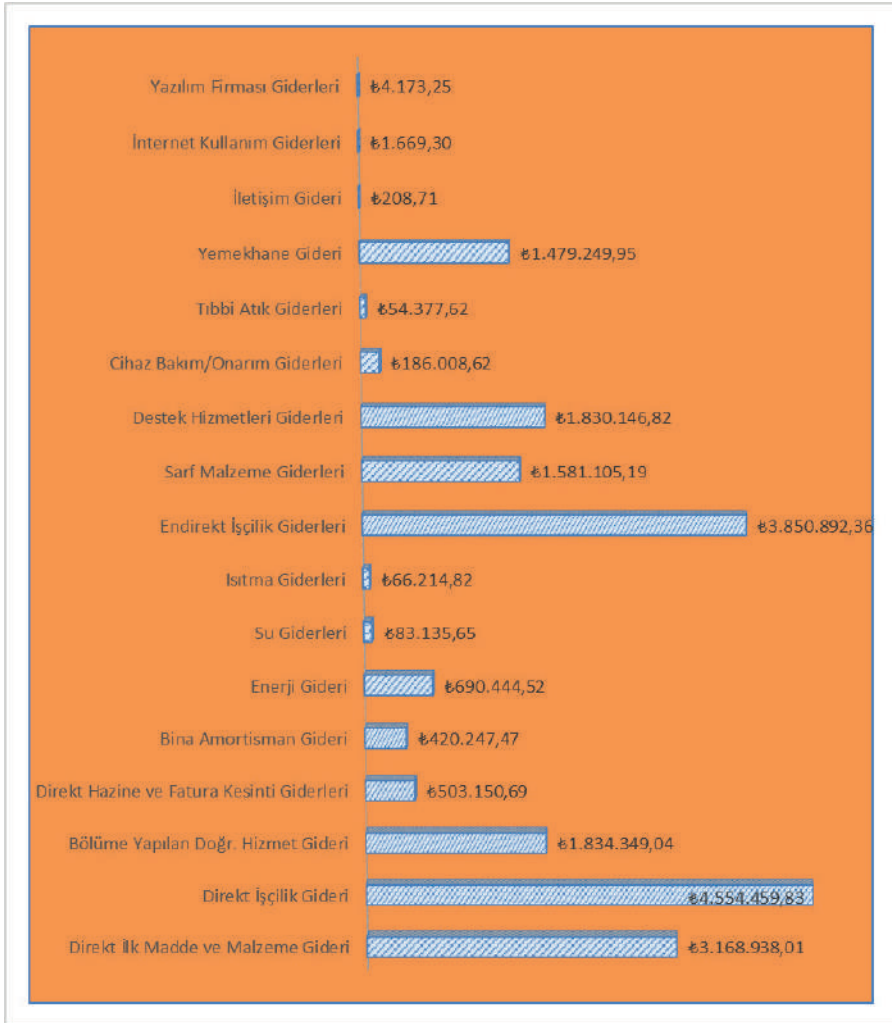
Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına üçüncü dağıtımdan yansıtılan giderler Şekil 3.4'de gösterilmiştir.



Şekil 3.4. Göğüs Hastalıkları Bölümü Üçüncü Dağıtımdan Yansıtılan Giderler

Üçüncü dağıtımda Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinde oluşan maliyetler uygun dağıtım anahtarları ile Esas Hizmet Üretim Yerlerine yansıtılmıştır. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'na üçüncü dağıtımda yansıtılan giderler incelendiğinde Endirekt İşçilik giderleri toplam giderlerin %48'ini oluşturmaktadır. Toplam giderler arasında sarf malzeme giderleri ve enerji giderleri en yüksek diğer giderleri oluşturmaktadır. Üçüncü dağıtımda Yardımcı Hizmet Üretim Yerlerinden yansıtılan toplam giderler arasında iletişim giderleri ile internet kullanım gideri yine en düşük gider türlerini oluşturmaktadırlar.

2022 yılın Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına ait toplam maliyetler Şekil 3.5'te gösterilmiştir.

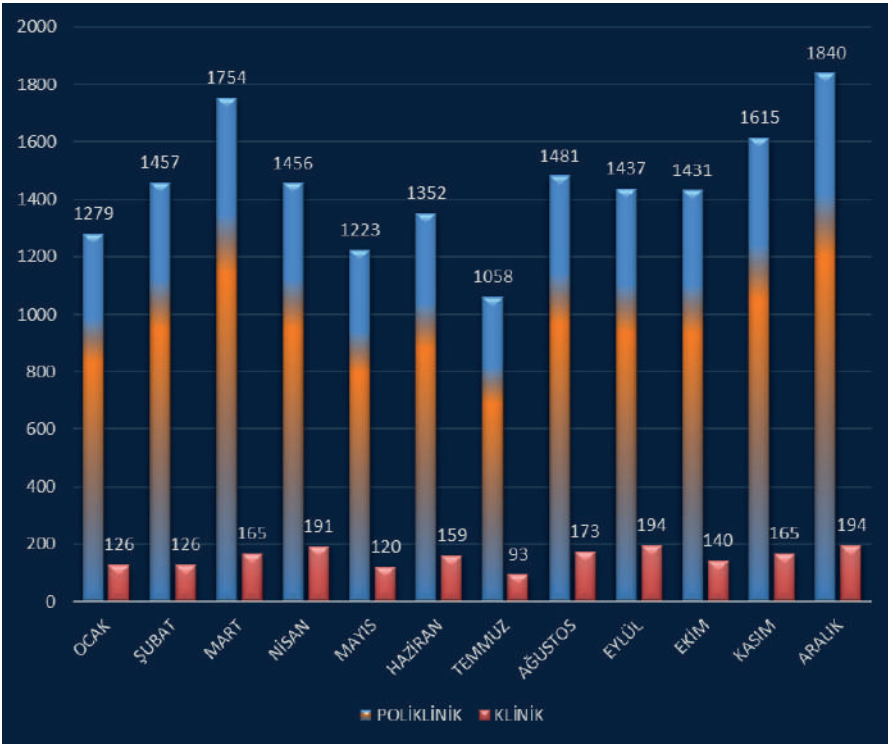


Şekil 3.5. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Bölüm Maliyetleri,2022

Çalışma sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın 2022 yılı toplam maliyetinin 20.308.771 TL olduğu görülmüştür. Gider türlerine göre maliyetler incelendiğinde toplam giderlerin %23'ünü direkt işçilik giderleri oluşturmaktadır. Bununla birlikte endirekt işçilik giderlerinin de toplam giderlerin %19'unu oluşturduğu tespit edilmiştir. Araştırmada Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının toplam maliyetinin yaklaşık %42'sini direkt ve endirekt işçilik giderlerinin oluşturduğu belirlenmiştir. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin gider türleri arasında üçüncü en yüksek maliyet türü olduğu görülmüştür. Diğer bölümlerin Göğüs Hastalıkları bölümüne yaptıkları hizmet giderleri, destek hizmet giderleri ve yemekhane giderlerinin diğer yüksek gider türleri olduğu belirlenmiştir. İletişim ve internet kullanım giderlerinin tüm gider çeşitleri arasında en düşük giderler olduğu görülmüştür.

### Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Hasta Maliyetinin Belirlenmesi

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yapılan poliklinik ve klinik hasta başvuru sayıları Şekil 3.6'da gösterilmiştir.



Şekil 3.6. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı Hasta Başvuru Sayısı,2022

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalında 17.383 poliklinik hastası ve 1.846 klinik hastası toplam 19.229 hastaya sağlık hizmeti verilmiştir. Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının doğrudan, birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım sonunda oluşan toplam bölüm maliyeti 20.308.771,85 TL'dir. Bölümün toplam maliyetinin 2022 yılında bölüme başvurarak tedavi olan hasta sayısına bölünmesi ile Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı ortalama hasta maliyeti elde edilebilir.

$$\text{Bölüm Hasta Maliyeti} = \frac{\text{Bölüm Toplam Maliyeti}}{\text{Toplam Hasta Sayısı}} = \frac{20.308.771,85 \text{ TL}}{19.229} = 1.056,15 \text{ TL}$$

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yapılan her bir hasta başvurusunun maliyeti 1.056,15 TL'dir.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bir kamu üniversite hastanesi Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın 2022 yılı maliyetlerini belirlemek, bölüm maliyet analizini yapmak ve bölüme yapılan bir hasta başvurusunun ortalama maliyetini belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada elde edilen sonuçlar şu şekildedir.

Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın maliyet analizini yapmak için öncelikle hastane maliyet türleri ve gider toplamları belirlenmiştir. Buna göre Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalının doğrudan maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, bölüme ait hazine ve fatura kesintileri ile diğer bölümlerin doğrudan verdiği hizmet giderleri olarak belirlenmiştir. Bölüme ait doğrudan giderlerin toplam maliyeti 10.060.897,57 TL'dir. Hastane genel hizmet üretim gider türleri ve tutarları belirlenmiştir. Bunlar hastane bina amortisman gideri, enerji gideri, su gideri, ısıtma gideri, endirekt işçilik gideri, sarf malzeme gideri, destek hizmetleri giderleri, cihaz bakım/onarım giderleri, tıbbi atık giderleri, yemekhane giderleri, iletişim giderleri, internet kullanım giderleri ve yazılım firması giderleridir. 2022 yılı hastane genel hizmet üretim giderleri toplam 430.427.595,28 TL'dir. Genel hizmet üretim giderlerinden birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım sonunda Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalına yansıtılan toplam tutarı 10.247.874,28 TL'dir.

2022 yılının Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı toplam maliyeti 20.308.771,85 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplam maliyeti oluşturan giderler incelendiğinde en yüksek gider türünün direkt işçilik maliyeti olduğu görülmüştür. Endirekt işçilik giderleri toplam maliyet içerisinde en yüksek ikinci gider türüdür. Çalışmada direkt ve endirekt işçilik giderleri en yüksek gider türlerini oluşturmaktadır. Elde edilen bu sonuç literatürle uyumludur. Güvener ve Ayhan'ın (2023) acil servis bölümü maliyet analizi araştırmasında personel

giderlerinin en yüksek gider türü olduğu belirlenmiştir. Ağırbaş ve diğerleri (2012) çalışmalarında personel maliyetlerinin toplam giderlerin %71,69'unu oluşturduğunu tespit etmişlerdir. Karaman Devlet Hastanesi kardiyoloji bölüm maliyetini araştıran Çam (2008), direkt işçilik giderinin (%74,7) en yüksek gider türü olduğunu belirlemiştir. Erkol ve Ağırbaş'ın (2011) faaliyet tabanlı maliyet analizi çalışmasında, direkt ve endirekt işçilik giderlerinin toplam giderlerin önemli bir kısmını oluşturduğunu belirlemiştir. Aksoylu (2014) tarafından yapılan araştırmada, ultrasound değer akışına ait maliyetlerin %35'lik kısmını işgücü giderlerinin oluşturduğunu tespit etmiştir. Ocak ve diğerlerinin (2004) Muğla Devlet Hastanesi tomografi ünitesinde yaptıkları maliyet-hacim-kar analizinde memur ücretlerinin en yüksek gider türü olduğu belirlenmiştir. Mut ve Ağırbaş (2017) tarafından Ankara'da ikinci basamak devlet hastanesinde yapılan bir maliyet çalışmasında, personel giderlerinin toplam hastane giderleri içindeki payının %77,76 olduğu tespit edilmiştir. Bülüç ve Ağırbaş (2017) tarafından bir kamu hastanesinde yapılan maliyet analiz çalışmasında işçilik giderlerinin toplam giderlerin 57,32'sini kapsadığı görülmüştür. Özkan ve diğerlerinin (2014) hastane maliyet analizinde personel giderlerinin toplam giderlerin %47,24'ünü oluşturduğunu tespit edilmiştir.

Araştırmada Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın 2022 yılı toplam maliyetinin %16'lık kısmını direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin oluşturduğu görülmüştür. Bu gider türü direkt ve endirekt işçilik giderlerinden sonra en yüksek gider türünü oluşturmaktadır. Hastanelerde yapılan maliyet analizlerinde ilk madde ve malzeme giderlerinin benzer şekilde toplam maliyetler içerisinde en yüksek diğer gider çeşidi olduğu görülmüştür (Çam, 2008; Erkol ve Ağırbaş, 2011; Aksoylu, 2014).

Çalışmada Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nın toplam giderleri içerisinde bölüme yapılan doğrudan hizmet giderleri, destek hizmet giderleri, yemekhane giderleri ve sarf malzeme giderleri en yüksek diğer gider türlerini oluşturmaktadır.

2022 yılında Göğüs Hastalıkları Anabilim Dalı'nda ortalama hasta maliyeti 1.056,15 TL'dir. Elde edilen bu ortalama hasta maliyeti, Sağlık Uygulama Tebliği'nde belirlenen 2022 yılı üniversite hastaneleri Göğüs Hastalıkları ortalama bir poliklinik muayane ücreti olan 99 TL'nin yaklaşık 10 katıdır. Sosyal Güvenlik Kurumunun belirlemiş olduğu tedavi ücretleri ile hastanelerde oluşan gerçek maliyetler arasında büyük farklılıkların olduğu görülmektedir. Bu durum sağlık hizmetlerinde giderlerin gelirlerin üzerinde oluşmasına ve sağlık kuruluşlarının zarar etmesine neden olabilir.

Bu çalışma, kamu hastaneleri dahil olmak üzere tüm sağlık işletmelerinde kalifiyeli personel, kaynak ve üst yönetimin desteği ile bir maliyet sisteminin oluşturulabileceğini ortaya koymaktadır. Oluşturulacak maliyet sistemine düzenli olarak veri akışını sağlayacak bir yapı ve buna entegre bilgi işlem modülünün oluşturulması kurumun finansal yapısının takibini kolaylaştıracaktır.

Bir mal ya da hizmetin toplam maliyetinin objektif ve doğru bir şekilde belirlenmesi, sadece bir işletme fonksiyonunu yerine getirmeyi ifade etmemekte ayrıca işletme kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığıyla da ilişkilidir. Sağlık hizmetlerinin sunumunu sağlayan hastane kuruluşlarında çok çeşitli gider türleri ve gider merkezleri bulunmaktadır. Hizmet sektöründe maliyetlerin tam ve doğru bir şekilde belirlenmesi oldukça zordur. Sağlık kuruluşlarında verilen sağlık hizmetlerinin maliyetlerini tam olarak belirlemenin önünde çeşitli engeller bulunmakla birlikte günümüzde özellikle bilgi işlem ve otomasyon sisteminin gelişmesiyle gelecek dönemlerde bu zorluklar aşılabılır. Bu gelişim kâr amacı olmayan kamu sağlık işletmelerinde de maliyetleri sürekli olarak takip edecek, raporlayacak ve denetimini sağlayacak mekanizmaları oluşturacaktır.

Hastane kuruluşlarında maliyet analizleri yapmak, sağlık hizmetlerinin sunumunda oluşan maliyetleri belirleme, değerlendirme ve bunları denetleme imkanını oluşturabilir. Maliyet analizi ile hastanenin gerek özel bütçe gerekse genel bütçeden ayrılan kıt kaynaklarını etkili bir şekilde yönetilmesi sağlanabilir. Özellikle sağlık hizmeti sunumunda hangi alanlarda daha fazla maliyet oluştuğu belirlenerek; bu alanlara daha fazla dikkat gösterilebilir varsa gereksiz ve fazla giderler engellenebilir.

Hastane kuruluşlarında maliyet analizi yapmak sağlık yöneticilerinin kurum ile ilgili stratejik kararlar alırken (yeni sağlık tesisi açma, cihaz alımı vb.) bilimsel veriler ışığında isabetli adımlar atmasına yardımcı olabilir. Sağlık yöneticileri bilimsel verilere dayalı bilinçli kararlar alarak, örneğin hangi hizmet bölümlerinin maliyet etkin olduğunu, hangi sağlık hizmet bölümünde tasarruf yapabileceklerini görme imkanını bulabilirler.

Sağlık kuruluşlarında maliyet analizi yaparak verilen sağlık hizmetlerinde hangi hizmet türünde daha fazla maliyet oluştuğunu görme imkânı sağlanabilir. Sağlık yöneticileri giderlerin fazla olduğu alanlara spesifik dokunuşlar yaparak verilen sağlık hizmetinin kalitesini düşürmeden giderlerin azaltılmasını sağlayabilirler.

Sağlık kuruluşlarında maliyet analizi yapmak hastane de maliyetlerin bilinmesini, harcamaların izlenmesini ve giderlerin kontrol edilmesini



sağlayabilir. Böylelikle sağlık kuruluşunun bütçe yapması ve harcama kontrolü kolaylaşabilir.

Kamu hastane kuruluşları kâr amacı gütmeyen sağlık işletmeleridir. Bu kuruluşların birincil görevi hastaların sağlık ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamaktır. Özel sağlık kuruluşları ise kaliteli sağlık hizmeti sunmakla birlikte kar elde etmek amacıyla kurulmuş işletmelerdir. Özel ve kamu sektöründeki bu yaklaşım farklılığı özel sağlık kuruluşlarında maliyetlere daha fazla önem verilmesine, giderlerin düzenli olarak kontrol edilmesine neden olmaktadır. Kamu hastanesi kuruluşlarının kar amaçsız oluşu, hastane kaynaklarının etkin ve verimli kullanıp kullanmadığının belirlenmesine engel teşkil etmemektedir. Son yıllarda ülkemizde kamu hastanelerinden verilen sağlık hizmetlerinin süreçlerinin iyileştirilmesine dönük çeşitli inovasyonlar yapılmaktadır. Günümüzde kamu sağlık kuruluşlarında maliyet yönetimine ilgi artmaktadır.

Son olarak sağlık yöneticilerine, hekimlere, sağlık sektöründe yer alan paydaşlara, karar vericilere ve araştırmacılara çeşitli önerilerde bulunulabilir. Hastanelerde sadece belirli bir bölümde değil maliyetin oluştuğu tüm bölümlerden düzenli olarak giderlerin toplanmasını, gelirlerin takip edilmesini ve kayıt altına alınmasını sağlayacak bir sistem kurulabilir. Düzenli olarak yapılan maliyet analizlerinin doğru ve objektif değerlendirilmesinin; planlamalara, organizasyona ve denetlemeye yardımcı olabileceği düşünülmektedir. Bu çalışmada göğüs hastalıkları bölüm giderlerine yansıtılan indirekt maliyetlerin araştırılmasının, bu alanlarda yapılacak tasarrufların bölüm maliyetine olumlu yansıtılabileceği düşünülmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumunun sağlık hizmet fiyatlandırmalarında, alanda yapılmış bu ve benzeri maliyet analiz çalışmalarını dikkate almasının, kurumların gelir ve gider dengesinin korunması açısından önem arz ettiği düşünülmektedir. Sağlık hizmetleri sektöründe daha uzun dönemleri ve farklı branşları kapsayan maliyet analiz çalışmaları yapılmasının alana ve literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## Kaynaklar

- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y., & Önder, Ö.R. (2012). Hastanelerde maliyet analizi ve tıbbi rehabilitasyon hizmetlerinde birim maliyet hesaplanması. *Journal of Physical Medicine & Rehabilitation Sciences*, 58, 103-108.
- Ağırbaş, İ. (2016). Hastane yönetimi ve organizasyon. *Siyasal Kitabevi*, Ankara.
- Ak, B. (1990). Hastane yöneticiliği, *Özlem Matbaacılık*, Ankara.
- Akar, Ç. (1987) Devlet hastaneleri muhasebe sistemi. *Sağlık Yönetim Dergisi*, (1), 36.
- Akar, Ç., & Özalp, H. (2002) Sağlık hizmetlerinde yönetim. *Songür Yayıncılık*, Ankara.
- Aksoylu, S. (2014). Hastane işletmelerinde değer akış maliyetlemesi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 260.
- Alağöz, A., & İrdiren, D. (2013). Maliyet muhasebesi bakış açısı ile işletmelerde çevre maliyetleri ve yönetimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 424-449.
- Almeida, A., & Cunha, J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Procedia manufacturing*, 13, 932-939.
- Andersson, M., Smith, A., Wikberg, Å., ve Wheat, P. (2012). Estimating the marginal cost of railway track renewals using corner solution models. *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 46(6), 954-964.
- Arslan, S. (2008) *Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir hastane işletmesi üzerinde uygulama*. [Yüksek Lisans Tezi], Niğde Üniversitesi.
- Arslan, E., Önder, NT., Kayalı, S., Keskin, Z., & Yiğit, Ö. (2015). Kamu hastanelerinde branş bazında hasta başı maliyet analizi (İstanbul eğitim ve araştırma hastanesi örneği). *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 40-52.
- Aslan, S., & Erdem, R. (2017). Hastanelerin tarihsel gelişimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (27), 7-21.

- Balasubramanian, S. (2023). A textbook of pharmacy practice. *Pharma Med Press / BSP Books*. ISBN: 9789389354799
- Barfield, J.T., Raiborn, C.A. and Kinney, M.R. (2003) Cost Accounting: Traditions and Innovations. 5 Edition, *South-Western College Pub*, Cincinnati.
- Brewer, P. C., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2022). Introduction to managerial accounting. *McGraw-Hill*.
- Bullough, V.L., & Bullough, B. (1993). Medieval nursing. *Nursing History Review*, 1(1), 89-104.
- Büllüç, F., & Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde maliyet analizi: kamu hastanesi örneği. *Sosyal Güvenlik Dergisi (Journal of Social Security)* 7(2), 181-210.
- Büyükmirza, K. (2003) Maliyet ve yönetim muhasebesi (9. Baskı). *Gazi Kitabevi*, Ankara.
- Chea, A. C. (2011). Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. *International Journal of Business and Management*, 6(11), 3.
- Civelek, M., & Özkan, A. (2006). Maliyet ve yönetim muhasebesi, 4. Baskı, *Detay Yayıncılık*, Ankara.
- Çam, F.K.A.V. (2008). Sağlık işletmelerinde maliyet analizi: Karaman devlet hastanesinde birim muayene maliyetlerinin hesaplanması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 15-24.
- Çavdar, N., & Karıcı, E. (2014). XIX. yüzyıl Osmanlı sağlık teşkilatlanması'na dair bibliyografik bir deneme. *Electronic Turkish Studies*, 9(4), 255-286.
- Çetiner, E. (2000) Maliyet Muhasebesi. *Gazi Kitabevi*, Ankara.
- Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2021). Horngren's cost accounting: a managerial emphasis. *Pearson*.
- Drury, C. M. (2013). Management and cost accounting. *Springer*.
- Durukan, S. (2006) Yataklı tedavi kurumlarında poliklinik gider yeri birim maliyetleri: Ankara ilinde seçilmiş hastanelerde bir örnek uygulama. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Hacettepe Üniversitesi.
- Eckles, D. L., Hoyt, R. E., & Miller, S. M. (2014). Reprint of: The impact of enterprise risk management on the marginal cost of reducing risk: Evidence from the insurance industry. *Journal of Banking & Finance*, 49, 409-423.
- Erkol, Ü., & Ağırbaş, İ. (2011). Hastanelerde maliyet analizi ve faaliyet tabanlı maliyetleme. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 64(2), 87-95.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2014). Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32(7-8), 414-428.

- Gelinas, U. J., Dull, R. B., & Wheeler, P. (2018). Accounting information systems. *Cengage AU*.
- Güç, G. (2006) *Bir maliyet düşürme tekniği olarak demontaj analizi (TEAR-DOWN)*. [Yüksek Lisans Tezi], Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Gündüz, H. (2012). Genel üretim maliyetleri ikinci ve üçüncü dağıtımı ve faaliyetlere dayalı maliyetleme. Kartal, A. ve Gündüz, H. (Ed.). *Maliyet Muhasebesi içinde (Ünite 5)*. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir.
- Gürdal, K. (2019). Maliyet muhasebesi. *Siyasal Kitabevi*, Ankara.
- Güvener, H., & Ayhan, E. (2023). Sağlık kuruluşlarında maliyet analizi: Bir üniversite hastanesi acil servis uygulaması. *Ekev Akademi Dergisi*, 0(96), 94-104.
- Hammad, S. A., Jusoh, R., & Yen Nee Oon, E. (2010). Management accounting system for hospitals: a research framework. *Industrial Management & Data Systems*, 110(5), 762-784.
- Hacırüstemoğlu, R. (1997). Maliyet muhasebesi (2. Baskı). *Türkmen Kitabevi*, İstanbul.
- Hayran, O. (2012). Sağlık yönetimi yazıları, *SAGEYA Yayınları*, Ankara. ISBN:978-605-88828- 9-8.
- Hilton, R. W., & Platt, D. E. (2020). Managerial accounting: creating value in a dynamic business environment. *McGraw-Hill*.
- Horngren, C., & Foster, G. (1991) Cost accounting: A managerial emphasis: Second Edition, *Prentice Hall*.
- Horngren, C., Datar, M. & Foster, G. (2003) Cost accounting- A managerial emphasis: Eleventh Edition, *Practice Hall Co*.
- Kabataş, Y., & Pamukçu, A. (2010). TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında hizmet üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 191-199.
- Karademir, R., & Gökberk, C. (2019). Sağlık işletmelerinde maliyetler ve maliyet hesapları. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 14(54), 125-144.
- Kartal, A., Sevim, A., & Gündüz, H. (2003) Maliyet muhasebesi. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir.
- Kavuncubaşı, Ş. & Yıldırım, S. (2012). Hastane ve sağlık kurumları yönetimi. *Siyasal Kitabevi*, Ankara.
- Kaygusuz, S.Y., & Dokur, Ş. (2009). Maliyet muhasebesi. *Dora*.
- Keel, G., Savage, C., Rafiq, M., & Mazzocato, P. (2017). Time-driven activity-based costing in health care: a systematic review of the literature. *Health Policy*, 121(7), 755-763.
- Kılıç, A. (2012). Anadolu Selçuklu ve Osmanlı şefkat abideleri şifahaneler. *Medikal Park Hastaneler Grubu Yayın*, İstanbul.

- Koçyiğit, S. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane Uygulaması, [Yayınlanmamış Doktora Tezi], Gazi Üniversitesi.
- Kumar, N., & Mahto, D. (2013). Current trends of application of activity based costing (ABC): A review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13(3).
- Lakmal, D. (2014). Cost Analysis for Decision Making and Control: Marginal Costing versus Absorption Costing. Available at SSRN 2417024.
- Lewis, CT., & Short, C. (1958). A Latin dictionary. *Oxford: Clarendon Press*.
- Mahabaleshwara Bhatta, H.S. (2010). Cost Accounting. *Himalaya Publishing House*. ISBN:978-93-5024-520-0
- Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise. *CRC Press*.
- Miller, P., & O'leary, T. (2019). Accounting and the construction of the governable person. *In Management Control Theory* 411-442. Routledge.
- Mishan, E. J., & Quah, E. (2020). Cost-benefit analysis. *Routledge*.
- Monroy, C. R., Nasiri, A., & Peláez, M. Á. (2014). Activity based costing, time-driven activity based costing and lean accounting: Differences among three accounting systems' approach to manufacturing. *Paper presented at the Annals of Industrial Engineering 2012*. Industrial Engineering: overcoming the crisis.
- Moriarity, S., & Allen, C. (1991). Cost accounting. 3 Edition. *John Wiley & Sons, USA*
- Mut, S., & Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde maliyet analizi: Ankara'da hizmet sunan ikinci basamak bir kamu hastanesi'nde uygulama-cost analysis in hospitals: implementation in a second line public hospital providing services in Ankara. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 202-217.
- Nasuhioğlu, İ. (1974). Tıp tarihine kısa bir bakış. *Diyarbakır Tıp Fakültesi Yayınları*, Ankara.
- Neumann, BR., & Keith EB. (1998). Management accounting for healthcare organizations, *Precept Press (Fifth Edition)*, Illinois.
- Ocak, S., Gider, Ö., Top, M., & Akar, Ç. (2004). Muğla devlet hastanesi tomografi ünitesi maliyet-hacim-kâr analizi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 7(1), 4-36.
- Oktay, S. (2023). Maliyet muhasebesi prensipleri. *Bulletin of the Mineral Research and Exploration*, 1938(13), 10.
- Öz, M. (2007) *Özel hastanelerde maliyet hacim-kar analizlerinin uygulanabilirliği*. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Atatürk Üniversitesi.

- Özdemir, M. (2001) Hastane yönetim modelleri. *Yeni Yönetim Dergisi Sağlık Özel Sayısı* (40), 1278-1281.
- Özgülbaş N. (2014) Sağlık sektöründe hizmet ve hastalık maliyet analizi. *Siyasal Kitapevi*, Ankara.
- Özkan, O., Kutlu, G., Aydın, C., Aydemir, İ., & Ağırbaş, İ. (2014). *Hastanelerde maliyet analizi ve örnek bir uygulama. Bildiri. N. Sarp ve Ç. Yiğit (Ed.)*, 8, 830-841.
- Öztürk, A. (1991) *Hastanelerde yönetim ve organizasyon*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Çukurova Üniversitesi.
- Rajabi, A., & Dabiri, A. (2012). Applying activity based costing (ABC) method to calculate cost price in hospital and remedy services. *Iranian Journal Of Public Health*, 41(4), 100.
- Ramsey IV & Ralph, H. (1994). Graduate: Activity-based costing for hospitals. *Journal of Healthcare Management*, 39(3), 385-396.
- Rifkin, J. (2014). The zero marginal cost society: The internet of things, the collaborative commons, and the eclipse of capitalism. *St. Martin's Press*.
- Ruiz-de-Arbulo-Lopez, P, Fortuny-Santos, J., & Cuatrecasas-Arbós, L. (2013). Lean manufacturing: costing the value stream. *Industrial Management & Data Systems*, 113(5), 647-668.
- Seçim, H. (1991). Hastane yönetimi ve organizasyonu: Türkiye’de hastanelerin organizasyonu için bir model önerisi. *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları*, İstanbul.
- Seuring, T., Archangelidi, O., & Suhrcke, M. (2015). The economic costs of type 2 diabetes: a global systematic review. *Pharmacoeconomics*, 33, 811-831.
- Soylular, B., & Ağırbaş, İ. (2016). Hastanelerde maliyet analizi ve ikinci basamak bir hastanede birim maliyet hesaplanması. *Gülhane Tıp Dergisi*, 58, 266-271.
- Şahinler, M. (1991). *Hastane organizasyonu SSYB ve üniversite hastanelerinden alınan birer örneğin organizasyonlarının mukayeseli olarak karşılaştırılması*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi], Marmara Üniversitesi.
- Talakacı, S. (2009) *Sağlık işletmelerinde maliyetlerin belirlenmesi, özel sektör ile kamu hastane işletmelerinde maliyet analizi ve bir uygulama*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi ], Selçuk Üniversitesi.
- Teker, C., Çavmak, D., Yıldırım, B., & Avcı, H. (2019). Sağlık işletmelerinde birim maliyetleme: bir özel hastane erişkin yoğun bakım ünitesi uygulaması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(1), 97-112.
- Timm, P.H. (2015). Perceptions of value-stream costing and the effect on lean-accounting implementation. Walden University.
- Turner, B.S. (2006). Hospital. *Theory, Culture & Society*, 23(2-3), 573-579.

- Uçan, G., Çalım, S. İ., & Yıldırım, Ş. (2015). Sosyal hizmet uzmanlarının sağlık iletişimi alanındaki rol ve fonksiyonları. *Celal Bayar Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, 2(4), 91-100.
- Yükücü, S. (1999). Yönetim açısından maliyet muhasebesi (4. Baskı). *Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Yayınevi*, İzmir.
- Zimmerman, J. L., & Yahya-Zadeh, M. (2011). Accounting for decision making and control. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 258-259.

### İnternet Kaynakları:

- <https://www.sozluk.gov.tr/> Erişim tarihi: 01.06.2023
- <https://www.who.int> Erişim tarihi: 01.06.2023
- <https://www.mevzuat.gov.tr/> Erişim tarihi: 01.09.2023
- <https://www.nursing.upenn.edu/nhhc/nurses-institutions-caring/history-of-hospitals/> Erişim tarihi: 15.06.2023
- <https://pharmacyinfoline.com/definition-classification-of-hospital/> Erişim Tarihi: 23.11.2023
- <https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/40424/0/hastane-rolleri-1pdf.pdf> Erişim Tarihi: 10.11.2023
- [https://sbsgm.saglik.gov.tr/Eklenti/46511/0/haber-bulteni-2022-v7pdf.pdf?\\_tag1=3F123016BE50268AF4A10917870BF5962AC79ECF](https://sbsgm.saglik.gov.tr/Eklenti/46511/0/haber-bulteni-2022-v7pdf.pdf?_tag1=3F123016BE50268AF4A10917870BF5962AC79ECF) Erişim Tarihi: 10.08.2023
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/09/20220913-4.htm>. Erişim Tarihi: 10.08.2023
- <https://in.indeed.com/career-advice/career-development/what-is-cost-accounting> Erişim Tarihi: 10.10.2023
- [https://www.tutorialspoint.com/accounting\\_basics/cost\\_accounting\\_elements\\_of\\_cost.htm](https://www.tutorialspoint.com/accounting_basics/cost_accounting_elements_of_cost.htm) Erişim Tarihi: 19.04.2023
- <https://www.economicdiscussion.net/cost-accounting/elements-of-cost-in-cost-accounting/31700> Erişim Tarihi: 05.11.2023
- <https://www.studysmarter.co.uk/explanations/microeconomics/production-cost/costs-of-production/#:~:text=Costs%20of%20production%20refer%20to,sell%20a%20product%20or%20service.> Erişim Tarihi: 10.02.2023
- <https://www.investopedia.com/terms/s/semivariablecost.asp#:~:text=A%20semi%2Dvariable%20cost%2C%20also,this%20production%20level%20is%20exceeded.> Erişim Tarihi: 10.05.2023

# Hastane Bölüm Maliyet Analizi

Dr. Hakan GÜVENER  
Dr. Emine AYHAN

 ÖZGÜR  
YAYINLARI

ISBN 978-975-447-864-8  
  
9 789754 478648