

## HASTANE İŞLETMELERİNDE BÖLÜM MALİYET ANALİZİ: CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ TIP FAKÜLTESİ HASTANESİNDE BİR UYGULAMA

M.Mustafa KISAKÜREK (\*)

**Özet:** Makalede hastane işletmesi yöneticilerinin alacakları kararlara yardımcı olacak bölüm gelirleri ve maliyetleri hesaplanmaya çalışılmıştır. Bölüm gelirleri hizmet, ilaç ve tıbbi sarf malzeme; bölüm maliyetleri de sabit ve değişken şeklinde ayrıştırılarak hesaplanmıştır. Çalışmada Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinin 35 bölümü incelenmiştir. İnceleme sonucunda en fazla gelirin sunulan sağlık hizmetlerinden elde edilmiş olduğu tespit edilmiştir. Bölümlerdeki sabit maliyetler değişken maliyetlerden daha yüksek çıkmıştır. Sabit maliyetlerin yüksek çıkmasının nedeni personele yapılan sabit ödemelerdir. İlaç maliyetleri bölümlerde gerçekleşen en önemli değişken maliyettir.

**Anahtar Kelimeler:** Hastane; bölüm maliyetleme; maliyet kontrolü, bölüm geliri

**Abstract:** In this paper, it is aimed to calculate the division incomes and expenses which will guide the decisions managers of the hospital enterprise take. Division incomes are separated as service, medicine and medical expenditure material, and division expenses are separated as fixed and variable. In this study 35 divisions of the medical faculty of research hospital are examined. In the end of the examination it is found that the most revenue is got by the health services provided. Fixed expenses of the divisions are found higher than variable expenses. The reason of fixed expenses' being higher is the fixed payments made to personnel. Also, medicine expenses are the most important variable expense in the division.

**Key Wwords:** Hospital; departmental costing; cost control, departmental incomes

### I.Giriş

Son zamanlarda sağlık hizmetleri sektörüne özel sektörün de girebileceği şekilde yasal düzenlemeler yapılarak daha kaliteli sağlık hizmeti sunulması adına rekabet ortamı oluşturulmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla hastalar sağlık hizmeti almak için pek çok hastane işletmesinden birini tercih etme şansına sahip olma durumuna gelmişlerdir. Hastane işletmeleri ise daha çok hastanın kendilerini tercih etmesini sağlama yarışına girmişlerdir. Hastalar açısından bakıldığında pek çok alternatif hastane işletmesinden birini tercihte en önemli unsur sunulan hizmetin kalitesidir. Hastane işletmeleri de hastalara daha kaliteli ve daha düşük maliyetli sağlık hizmetini nasıl sunabileceği çabası içindedir.

Ülkemizde sosyal devlet anlayışının bir doğal sonucu olarak hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerin ücretlendirilmesi maliyetlere göre değil,

---

(\*)Yrd. Doç. Dr. Cumhuriyet Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

bakanlıkça belirlenen tarifelere göre yapılmaktadır (Özkan, 2003:114). Hastane işletmeleri tarafından sunulan hizmetlerin hastaneler tarafından ücretlerinin belirlenememesi hastane yöneticilerini maliyetleri kontrol altına almaya yönlendirmiştir. Hastane işletmelerinde on binlerle ifade edilen farklı kalem malzemenin kullanılıyor olması maliyetlerin kontrol edilmesinin ne kadar zor olduğunu ifade etmek açısından önemlidir. Bu durum hastane yöneticilerini tedarikçilerle daha sıkı pazarlık yapma hususunda oldukça zorlamaktadır.

Sağlık hizmetlerinin doğası gereği maliyetlerinin yüksek olmasının yanı sıra hastaya sunulan hizmetlerin, kullanılan ilaçların, tıbbi sarf-malzemelerin ve tetkiklerin bir kısmının da hastalara çıkarılan faturaların eksik düzenlenmesi ya da hatalı olmasından dolayı ilgili kurumlardan tahsil edilememesi hastane işletmelerinde gelir kaybına neden olmaktadır. Bu durum hastane işletmelerinin maliyetlerini kontrol altına almasının ne kadar hayati bir öneme sahip olduğunu bir diğer göstergesidir.

Hastane işletmesi yöneticileri artan maliyetler ve rekabetten doğan baskılar altında kaliteli hizmet sunabilmek için stratejiler geliştirme çabasındadırlar. Bu stratejilerin başarılı olabilmesi için iki temel unsur vardır. Bunlar; maliyetlerin kontrol altına alınması ve kaliteli hizmet sunulmasıdır (Larsen, 1988: 86).

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerine ait maliyetlerin kontrol altına alınmasıyla hastane yöneticileri; maliyetlerin azaltılması, sunulan hizmet kalitesinin artırılması, kullanılan her türlü girdi ve çıktının etkin ve verimli kullanılması, çalışanların performanslarının belirlenmesi gibi konularda daha doğru kararlar alabilmektedir.

Çalışmada öncelikle hastane işletmelerinin maliyet merkezleri (Tablo 1) belirlenmiştir. Maliyet merkezlerinden olan esas üretim maliyet yerleri ile yardımcı üretim maliyet yerlerinde (bu iki maliyet merkezi hastane işletmelerinde gelir getiren bölümler olarak da adlandırılmaktadır.) oluşan sabit ve değişken maliyetler hesaplanmıştır. Diğer maliyet merkezlerinde (bu maliyet merkezleri hastane işletmelerinde gelir getirmeyen bölümler olarak da adlandırılmaktadır.) oluşan sabit ve değişken maliyetler bu iki merkeze dağıtım anahtarlarıyla aktarılmıştır. Daha sonra yardımcı üretim maliyet yerlerinde oluşan toplam sabit ve değişken maliyetler esas üretim maliyet yerlerine dağıtım anahtarları ile dağıtılmıştır. Ayrıca toplam gelirin hangi kalemlerden elde edildiği ve dağılımı gösterilmiştir. Böylelikle her bir bölümün toplam gelir ve maliyetleri hesaplanmakla birlikte, toplam sabit ve değişken maliyetleri ile katkı payı ve katkı payı oranı hesaplanarak yöneticilerin doğru kararlar vermesine yardımcı olacak bilgiler üretilmeye çalışılmıştır.

## II. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi

Hastane işletmelerinde maliyet analizi pek çok çalışmaya konu olmuştur. Bu çalışmalarda maliyet analizinin farklı yönleri ele alınarak incelenmiştir. Yiğit ve diğerleri (2003) yatan hastaların birim maliyetini

hesaplamaya çalışmışlardır (Hacıevliyagil ve diğerleri, 2006). Karasioğlu ve Çam (2008) sadece bir bölümdeki muayene maliyetini hesaplamışlardır. Benzer araştırmalarda klinik servis maliyetleri bulunmaya çalışılmıştır (Carpenter ve diğerleri 1994; Minh ve diğerleri 2009; Eroğlu, 2002). Yiğit ve Ağırbaş (2004) hastane işletmelerinde kapasite kullanım oranının maliyetler üzerindeki etkisini; Top ve Yıldırım (2000) performans maliyet arasındaki ilişkiyi; Aktaş ve Kaptanoğlu (2002) ise sadece bir ameliyatın maliyetini araştırmışlardır. Cardinaels ve diğerleri (2004) hastane işletmelerinde maliyetlerin ürünlere aktarılırken maliyet taşıyıcılarının nasıl belirleneceğini çalışmalarında araştırmışlardır.

Özkan (2003) hastane işletmelerinde maliyet hesaplamalarının nasıl yapılacağı üzerinde durduğu çalışmada bölüm ve hasta maliyetlerinin hesaplanmasında muhtemel sorunlara çözümler üretmiştir. Özellikle hasta birim maliyet hesaplamasında safha ve sipariş maliyetleme yönteminin her ikisinin de kullanılması gerektiğini öne sürmüştür.

Bu çalışmada Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesindeki 35 bölümün toplam maliyetleri sabit ve değişken özellikleri dikkate alınarak hesaplanmaya çalışılmıştır. Bölüm gelirleri de hizmet, ilaç ve tıbbi sarf malzeme gelirleri göz önünde tutularak hesaplanmıştır.

#### *A. Hastane İşletmeleri*

Dünya Sağlık Örgütü (WHO), “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar” şeklinde hastaneleri tanımlamıştır (Can ve İbicioğlu, 2008:255).

Hastane işletmeleri, sağlık tanımı kapsamındaki hizmetleri üreten günümüzün en karmaşık işletmeleri; yapısal, teknolojik ve çevresel özellikleri nedeniyle en yüksek uzmanlaşmaya sahip birer örgüt ve toplumsal örgütlerin en eski örneklerinden birini oluşturan organizasyonlardır (Aslan, 2004:600).

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerinin etkili olabilmesi, başka bir ifadeyle toplumun sağlıklı yaşam sürdürmesinde arzulanan değişiklikleri yapabilmesi için kolay kullanılabilirlik, kalite, süreklilik ve verimlilik gibi bir takım özelliklere sahip olması gereklidir (Can ve İbicioğlu, 2008: 258). Hastane işletmelerinde aşırı işbölümü, uzmanlaşma ve birbirlerine olan gereksinim hastaneyi kompleks bir yapı haline getirmesinden dolayı modern işletmelerin hiçbiri hastane işletmeleri kadar karmaşık değildir (Can ve İbicioğlu, 2008: 259).

Hastane işletmelerinin yönetimi de, hastanelerin çok ileri düzeyde uzmanlaşmış işlevlerinden kaynaklanan karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle diğer işletmelerin yönetiminden farklılıklar göstermektedir. Hastane yönetimi, tıbbi yönetim ve genel yönetim olmak üzere iki alt işleve ayrılabilir. Tıbbi yönetim, hasta bakım ve tedavi hizmetlerini sunan servis ve polikliniklerin yönetimi ile hemşirelik ve tıbbi personel yönetimini

kapsamaktadır. Genel yönetim ise, diğer işletmelerdeki yönetim işlevlerinin yanı sıra büro yönetimi, mali yönetim, personel yönetimi ve hasta bakımına yardımcı olan diyet, yiyecek-içecek, ev idaresi, arşiv, çamaşırhane gibi destek hizmet birimlerinden oluşmaktadır (Özgener ve Küçük, 2008:342). Bu özelliklerinden dolayı hastane işletmelerinin yönetimi, hem karmaşık hem de zorluklar arz etmektedir.

### *B. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi*

Sağlık hizmetleri arzının pahalılığı, talebin tüketici tarafından belirlenmesi ve tesadüflüğü, talep esnekliğinin katı olması, ikamesinin olmaması ve sosyal amaçlı olması gibi özelliklerinden dolayı; hastane işletmesi yöneticilerinin politikalarını belirlerken kalite, etkililik, verimlilik, maliyet gibi genel ekonomik kavramlara ağırlık vermelerine neden olmuştur (Bulut ve İşman, 2004: 279; Tutar ve Kılınç, 2007:34). Vatandaşlarının sağlıklı yaşam sürmeleri için katlanılan sağlık hizmetlerindeki maliyet unsurları pek çok ülkede son otuz yılda yapılan düzenleme ve reformların odağındaki tartışma konusudur (Dawson ve diğerleri, 2001: 236).

Sağlık hizmetlerinin maliyeti, hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeri şeklinde tanımlanabilir (Yiğit ve diğerleri, 2003: 233). Bu tanımdan hareketle hastane işletmelerindeki maliyetleri etkileyen unsurları; kapasite ve kapasite kullanımı, kullanılan teknoloji, hasta sevk zincirinde yer alan kademe, hizmet sunulan nüfusun yoğunluğu, epidemiyolojik yapısı, sağlık hizmetinin kalitesi ve hastane imajı, başta hekim olmak üzere istihdam edilen sağlık çalışanı ve diğer çalışanlar, hastanenin makine-teçhizat durumu, altyapısı ve para kaynağı şeklinde sıralamak mümkündür (Yiğit ve Ağırbaş, 2004: 142; Minh ve diğerleri, 2009).

Yapılan araştırmalarda hastane işletmelerinde maliyetleri artırıcı ve verimliliği düşürücü faktörler olarak; daha az maliyetle dışarıda yaptırılacak işlerin hastanede yaptırılması, hastanede gereksiz cerrahi girişimler, bazı gelişmiş olanakların az kullanılması ve emek yoğun teknolojiye bağlılık, bölgesel talep dikkate alınmaksızın hastane büyüklüklerinin tespiti, hekimlerin daha fazla laboratuvar testi yaptırma eğilimleri sıralanmıştır (Yiğit ve Ağırbaş, 2004:143).

Hastane işletmeleri hastalara sağlık hizmeti sunarken oluşan maliyetleri kontrol etmek için çok ciddi hem çabalar sarf etmekte hem de maliyetlere katlanmaktadırlar. Bu bağlamda maliyetlerle ilgili bilgi akışının doğru ve güvenilir olması için otomasyon sistemine oldukça yüksek maliyetlere katlanmaktadırlar. Elde edilen maliyet bilgileri ile hastane işletmesi yöneticilerinin yaptıkları analizlerin temel amaçları şöyle sıralanabilir:

—Üst yönetime finansal faaliyetlerin değerlendirilmesi ve kontrolü için bilgi sunmak,

- Hastane işletmesi yöneticilerine daha etkin yönetsel özerklik tanımak,
- Hastane işletmesi yöneticilerinin verimini değerlendirmek ve daha çok verim elde etme imkânlarını araştırmak ve hastanenin gelişimi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,
- Maliyetleri azaltmak,
- İleriye yönelik finansal planlamalara yardımcı olmak ve
- Tedavinin nitelik ve niceliğini düşürmeden maliyetleri aynı düzeyde tutabilmek olarak sıralanabilir (Yiğit ve diğerleri, 2003:234).

#### Bölümlerin Maliyet Hesaplaması

Sağlık sektöründeki artan maliyetler, rekabet koşulları, devletin sürekli sağlık harcamalarını kontrol altına alma isteği ve bu yöndeki uygulamaları gibi nedenler hastane işletmesi yöneticilerinin maliyet unsurlarını karar alma aşamasında kullanma ihtiyacını daha da hissettirmiştir. Özellikle ülkemizde kamu hastane işletmelerini yönetenlerin tıp kökenli oldukları düşünüldüğünde konunun hassasiyeti daha iyi anlaşılabilir. Hastane işletmelerinde yöneticilerin bölümlere ilişkin planlama, yürütme ve denetim faaliyetlerini istenilen düzeyde yapabilmesi için, bölümlerde oluşan sabit ve değişken maliyetleri bilme ihtiyacı her geçen gün daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla her bir bölümde elde edilen gelirin değişken maliyetleri karşıladıktan sonra sabit maliyetleri karşıladıktan sonra kara katkısı (katkı payı) doğru kararların verilebilmesi hususunda yöneticiler için ne kadar önemli bir bilgi olduğu görülmektedir.

Bölüm maliyetleme yönteminde; çeşitli bölümlerden hastalara sunulan hizmet maliyetlerinin hesaplanması yerine, bölümlerde oluşan maliyetler hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bölüm maliyetleme yöntemi hastane işletmeleri yönetimine sağlık hizmeti sunduğu her bir hastanın maliyetini değil; genel cerrahi, ortopedi ve göğüs hastalıkları gibi bölümlerin toplam maliyetleri hakkında bilgi vermektedir (Özkan, 2003:118). Hiç kuşku yok ki hastane işletmelerinde esas olan her bir hastanın maliyetinin belirlenmesidir. Fakat birim hasta maliyetinin hesaplanabilmesi için de bölüm maliyetinin bilinmesi gerekmektedir.

Hastane işletmelerindeki bölümleri gelir getiren ve gelir getirmeyen diye ikiye ayırmak mümkündür. Her bir gelir getiren bölümün maliyeti o bölümde çalışan sağlık personelinin, kullanılan malzemenin, ilaçların ve diğer dolaylı maliyetlerin yanı sıra, gelir getirmeyen bölümlerden dağıtımla gelen maliyetlerinden oluşmaktadır. Hastane işletmelerindeki bölümleri bu şekilde maliyetleme yöntemine yatay maliyetleme (horizontal cost finding) denilmektedir. Sistemin esas olarak odaklandığı yer bölümlerin maliyetlenmesidir (Özkan, 2003:119).

Hastane işletmelerinde oluşan maliyetlerin bölümlerde izlenmesi hem yönetim muhasebesi, hem maliyet muhasebesi, hem de finansal muhasebe açısından önemli yararlar sağlar. Hastane işletmelerinde bölüm maliyetleme

yönteminin kullanılması durumunda sağlanılacak imkanlar (Üstün, 1996:186; Özkan, 2003:120 );

—Her bir bölümün maliyetlerinin bilinmesi dolayısıyla bölüm bütçelerinin ve genel işletme bütçesinin hazırlanması,

—Üretkenliğin denetiminin (performans denetimi) geliştirilmesi,

—Bölmelerin sabit ve değişken maliyetleri tespit edilerek, yönetilebilen maliyetlerin azaltılabilmesi,

—Daha maliyetli olarak üretilen bazı hizmetlerin dışarıdan sağlanması kararının alınması,

—Bazı bölümlerin kapatılması veya iyileştirilmesi için analizler yapılması ve

—Yeni bölümlerin açılmasıdır.

Hastane işletmelerinde bölüm maliyetleme yönteminin kullanılmasının en çok eleştiri alan yönü, yöntemin, hasta maliyeti yerine, bölüm maliyeti üzerine odaklanmasıdır. Çünkü çoğu endüstride olduğu gibi hastane işletmelerinde de bilginin en önemli kısmı ürünün (hasta) maliyetinin bilinmesidir. Hastaya sunulan, sağlık hizmetinin fiyatı ile sağlık hizmetinin maliyeti arasındaki ilişkinin finansal etkisini anlamak için bu bilgi de gereklidir (Özkan, 2003:120). Oysa bu yöntemde hasta birim maliyetine direk ulaşmak mümkün olmamaktadır.

### **III. Uygulama**

Bu çalışmada 2009 Ocak Ayı Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastane (bundan sonra kısaca Hastane denilecektir.)'sinin bölüm maliyetleri sabit ve değişken maliyetler göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır. Tablo 1' de hastanenin esas üretim maliyet yerleri, yardımcı üretim maliyet yerleri, üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri ve genel yönetim gider yerleri topluca görülmektedir. Üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri, yardımcı hizmet maliyet yerleri, genel yönetim gider yerleri geliri olmayan bölümler olarak da adlandırılmaktadır. Esas üretim maliyet yerleri, yardımcı üretim maliyet yerleri de geliri olan bölümler diye adlandırılmaktadır. Çalışmada geliri olan ve geliri olmayan bölüm ayrımı da kullanılmıştır.

Tablo 1: Hastane İşletmelerinde Maliyet Merkezleri

Geliri Olan Bölümler		Geliri Olmayan Bölümler		
Esas Üretim Maliyet Yerleri	Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri	Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri	Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri	Genel Yönetim Gider Yerleri
Acil Servis Anestezi Aile Hekimliği Adli Tıp Beyin Cerrahisi Çocuk Sağlığı Çocuk Cerrahisi Dermatoloji Dahiliye Diyet Enfeksiyon Fizik Tedavi Genel Cerrahi Göğüs Cerrahisi Göğüs Hastalıkları Göz Halk Sağlığı İç Hastalıkları Kadın Hastalıkları Kalp Damar Cer. Kardiyoloji K.B.B. Nöroloji Nöroşirürji Nükleer Tıp Onkoloji Ortopedi Plastik Cerrahi Psikiyatri Radyasyon Onk. Tıbbi Genetik Üroloji	Ameliyathane Biyokimya Hematoloji Lab. Kan Merkezi Mikrobiyoloji Parazitoloji Patoloji Radyoloji	Başhekimlik Dekanlık	Temel Bilimler Alt Yapı Arşiv Bilgi İşlem Çamaşırhane Güvenlik Tıbbi Depo Satın Alma Terzihane Yemekhane Eczane	Başmüdürlük Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü - Tahakkuk - Fatura - Satın alma - Bütçe Takip Kontrol Ev İdaresi Hasta Kabul Halkla İlişkiler Kalite Kontrol Saymanlık Sekreterlik Hizmetleri Ayniyat

Hastane’de hastalara daha kaliteli ama daha az maliyetli hizmet sunabilmek için yemek, güvenlik ve temizlik gibi destek hizmetleri içinde değerlendirilen hizmetler ihale yoluyla özelleştirilerek dışarıdan temin edilmektedir.

Tablo 2: C.Ü. Tıp Fakültesi Hastanesi Ocak Ayı İstatistik Bilgileri

BÖLÜM ADI	Yatan Hasta Sayısı	Yatak Sayısı	Poliklinik Muayene Sayısı	Toplam m <sup>2</sup>	Asistan Sayısı	Ö.Üyesi Sayısı	Toplam Personel Sayısı (4/B, İşçi, Hemşire, İdari,)
Acil Tıp	37	8	2075	1900	10	4	21
Adli Tıp	0	0	0	100	0	2	2
Aile Hekimliği	0	0	0	150	3	3	2
Anesteziyoloji	34	26	60	3592	21	4	75
Beyin ve Sinir Cerrahisi	37	35	236	1150	5	4	10
Biyokimya	0	0	0	150	3	4	8
Çocuk Cerrahisi	67	20	223	650	4	3	6
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	381	84	1263	3450	24	6	43
Dermatoloji	105	17	732	650	7	2	5
Diyet Bölümü	0	0	0	150	0	0	5
Enfeksiyon Hastalıkları	65	22	203	1150	4	4	12
Fizik Tedavi	143	117	627	3000	17	3	25
Genel Cerrahi	187	80	475	1800	12	7	19
Göğüs Cerrahisi	31	13	41	500	2	3	5
Göğüs Hastalıkları	197	37	540	1300	12	5	19
Göz Hastalıkları	70	25	1119	1000	9	3	7
Hematoloji Lab.	0	0	0	300	0	0	9
İç Hastalıkları	389	92	2019	2300	21	10	36
KBB	102	28	823	1300	10	2	6
Kadın Doğum	328	32	1048	1300	12	4	18
Kalp Damar Cerrahisi	51	39	235	3300	9	4	17
Kan Merkezi	0	0	0	150	0	0	14
Kardiyoloji	251	33	839	3300	13	5	29
Mikrobiyoloji	0	0	0	150	4	6	19
Nöroloji	88	30	432	1150	16	4	22
Nükleer Tıp	8	2	11	500	7	2	13
Ortopedi	113	55	563	1800	8	5	14
Parazitoloji	0	0	0	150	1	3	2
Patoloji	0	0	0	300	3	7	3
Plastik, Estetik Cerrahi	53	21	175	650	9	2	6
Psikiyatri	35	28	458	1150	8	3	7
Radyasyon Onkolojisi	80	5	180	850	4	2	3
Radyoloji	0	0	0	1000	15	7	48
Tıbbi Genetik	0	0	0	150	3	1	2
Üroloji	116	25	467	1300	8	3	10
TOPLAM	2.968	874	14.844	41.792	284	127	542

Tablo 2’de hastanenin Ocak ayındaki istatistiki verileri görülmektedir. Her bir bölüme ait veri kullanılarak tablo oluşturulmuştur. Hastane’nin Ocak ayı itibarıyla toplam yatak sayısı 874; poliklinikte muayene olan hasta sayısı 14 844; asistan sayısı 284; öğretim üyesi sayısı 127’dir.



*A.Gelirler*

Yardımcı üretim maliyet yerlerinden olmakla birlikte esas üretim yerlerine sunmuş oldukları hizmetleri faturalandırarak SGK'dan ve diğer kurumlardan tahsil eden bölümlerin tahsil ettikleri tutar Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: *Yardımcı Üretim Maliyet Yerlerinde Faturalandırılarak Tahsil Edilen Gelirler*

Geliri Olan Yardımcı Üretim Maliyet Yerleri	Elde Edilen Gelirler
Biyokimya	255.753,42
Hematoloji Lab.	114.707,91
Kan Merkezi	148.076,72
Mikrobiyoloji	284.236,64
Parazitoloji	3.845,85
Patoloji	89.693,72
Radyoloji	426.280,60
TOPLAM	1.322.594,86

Bölümlerin Ocak ayı gelirleri Tablo: 4'te görülmektedir. Esas üretim yerlerinin gelirleri, kendilerine ait gelirlere Tablo 3'te gösterilen yardımcı üretim yerleri ait gelirlerin sistemden alınan bilgiler doğrultusunda ilave edilmesiyle ayrı ayrı hesaplanmıştır.

Tablo 4'te görüldüğü gibi hastane işletmelerinde elde edilen gelirler; sunulan sağlık hizmetinden, tıbbi depodan ve eczanedan olmak üzere üç başlık altında toplanabilir. Hastane Ocak ayında; sağlık personeli tarafından gerçekleştirilen hizmetlerinden 4.430.234,60 TL; hastalar için kullanılan ilaçlardan 802.780,43 TL ve kullanılan tıbbi sarf malzemelerden 632.244,04 TL gelir elde etmiştir. Kanun gereği hastanede faturalandırılarak elde edilen hizmet gelirlerinden %5; ilaç ve sarf-malzeme gelirlerinden %1 oranında hazineye pay ayrıldığından bu oranlar üzerinden hesaplanan kesinti tutarları, her bir bölüm gelirinden düşülmüştür. Ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), hastalara yapılan sağlık hizmetleri için basılan fatura tutarlarından -gereksiz tahlil veya yanlış uygulama gibi nedenlerden dolayı- kesinti yaparak ödemektedir. SGK bu incelemelerini yaptıktan sonra bölüm bazında hastaneye kesintileri bildirmektedir. Bu kesintiler de bölüm gelirlerini azaltıcı yönde etki yaptığından dolayı bölüm gelirlerinden düşülmüştür.

Tablo 4'ten de takip edilebileceği gibi ocak ayı faturalandırılmış toplam gelir 5.856.908,29 TL'dir. Faturalandırılmış bu gelirden 228.073,25 TL SGK kesintisi gerçekleşmiştir. Kanun gereği faturalandırılmış aylık gelirden yukarıda bahsedildiği oranlarda hazineye ocak ayı kesintisi ise 292.845,41 TL'dir. Bu tutarlar toplam gelirden çıkarıldığında 5.335.989,63 TL kalmaktadır.

Ayrıca faturalandırılmış aylık gelirden SGK kesintisi yapıldıktan sonraki kalan tutardan kanun gereği %5 oranında (281.441,75 TL) üniversitede

yapılan akademik çalışmalarını destekleme amaçlı kesilmektedir. Dolayısıyla 5.335.989,63 TL'den bu tutar çıkarıldığında ocak ayı hastanenin toplam gelirinden kasasında kalan tutar 5.054.547,88 TL'dir.

Tablo 4: C.Ü.Tıp Fakültesi Hastanesi Ocak Ayı Bölüm Gelirleri

BÖLÜM ADI	GELİRLER				GELİRDEN KESİNTİLER		GENEL TOPLAM
	SAĞLIK HİZMETİ	ECZANE	TIBBİ DEPO	TOPLAM	HAZINE KESİNTİ TUTARI	SGK KESİNTİSİ	
Acil Tıp	149.371,34	24.359,56	19.359,56	193.090,46	9.654,52	7.469,33	175.966,61
Adli Tıp	3.197,05	0,00	0,00	3.197,05	159,85	112,80	2.924,39
Aile Hekimliği	958,57	0,00	0,00	958,57	47,93	33,82	876,83
Anesteziyoloji	277.370,94	56.887,58	29.572,79	363.831,31	18.191,57	14.135,41	331.504,34
Beyin ve Sinir Cerrahisi	79.934,73	41.083,61	51.384,77	172.403,11	8.620,16	7.471,45	156.311,51
Çocuk Cerrahisi	49.601,38	11.073,07	5.439,76	66.114,21	3.305,71	2.580,67	60.227,83
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	444.941,14	81.458,99	55.978,43	582.378,56	29.118,93	22.611,93	530.647,70
Dermatoloji	68.016,20	3.068,96	17,28	71.102,44	3.555,12	2.555,06	64.992,26
Diyet Bölümü	2.108,45	0,00	0,00	2.108,45	105,42	74,39	1.928,64
Enfeksiyon Hastalıkları	77.714,20	40.047,18	6.538,57	124.299,95	6.215,00	5.085,24	112.999,71
Fizik Tedavi	444.762,55	11.797,66	1.285,88	457.846,09	22.892,30	16.350,70	418.603,08
Genel Cerrahi	304.920,37	161.444,84	45.113,16	511.478,37	25.573,92	21.148,28	464.756,17
Göğüs Cerrahisi	72.561,01	19.637,60	6.442,03	98.640,64	4.932,03	3.871,97	89.836,64
Göğüs Hastalıkları	164.699,55	37.699,27	16.524,18	218.923,00	10.946,15	8.538,52	199.438,33
Göz Hastalıkları	105.361,58	2.850,88	22.833,82	131.046,28	6.552,31	5.009,40	119.484,56
İç Hastalıkları	384.970,45	63.980,26	11.911,45	460.862,16	23.043,11	17.400,26	420.418,79
KBB	90.839,46	9.247,07	2.357,69	102.444,22	5.122,21	3.788,81	93.533,20
Kadın Doğum	229.542,37	40.363,61	23.514,48	293.420,46	14.671,02	11.312,00	267.437,43
Kalp Damar Cerrahisi	110.239,40	27.338,61	28.494,52	166.072,53	8.303,63	6.697,96	151.070,94
Kardiyoloji	291.936,02	52.859,29	125.422,34	470.217,65	23.510,88	19.267,87	427.438,90
Nöroloji	204.571,61	43.257,04	19.816,10	267.644,75	13.382,24	10.390,46	243.872,05
Nükleer Tıp	143.928,04	3.758,79	0,00	147.686,83	7.384,34	5.267,29	135.035,20
Ortopedi	176.043,83	30.423,86	91.018,02	297.485,71	14.874,29	12.319,83	270.291,60
Plastik, Estetik Cerrahi	74.121,47	18.739,37	17.474,00	110.334,84	5.516,74	4.436,75	100.381,35
Psikiyatri	58.136,13	4.309,67	69,50	62.515,30	3.125,77	2.271,49	57.118,04
Radyasyon Onkolojisi	153.367,06	332,12	16.852,61	170.551,79	8.527,59	6.275,64	155.748,56
Tıbbi Genetik	150.619,38	0,00	0,00	150.619,38	7.530,97	5.314,32	137.774,09
Üroloji	116.400,32	16.761,53	26.472,33	159.634,18	7.981,71	6.281,60	145.370,87
TOPLAM	4.430.234,60	802.780,43	632.244,04	5.856.908,29	292.845,41	228.073,25	5.335.989,63

### B. Maliyetler

Sabit ve değişken maliyetler tüm birimlerde hesaplanarak esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı üretim maliyet yerleri ile ilişkilendirilmiştir. Hastanedeki en önemli maliyet merkezlerinden olması, yapılan işlemlerin faturalandırılarak gelir elde edilmesi ve yöneticilerin kararlarında etkili olabileceği düşüncesiyle daha sonra esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmak üzere yardımcı üretim maliyet yerlerinde gerçekleşen sabit ve değişken maliyetler gösterilmiştir.

Sabit maliyetler; ayniyat, işletme maliyetleri, personel taşıma maliyetleri, personele yapılan maaş ve döner sermaye katkı payı ödemelerinden oluşmaktadır. Döner sermaye katkı payı ödemelerine çalışanların aldıkları maaşın belirli bir kısmı matrah olarak alınmasından dolayı sabit maliyet kabul edilmiştir. Değişken maliyetler de sağlık personeline ödenen performanslar, hastalar için kullanılan tıbbi malzeme, ilaç gibi maliyetlerden oluşmaktadır.

Tablo 5’de hastanede oluşan işletme maliyetlerinden sabit olanlarının bölümlere dağıtımı görülmektedir. Maliyetlerin geliri olan bölümlere dağıtılmasında “kullanım alanları”<sup>1</sup> dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Güvenlik ve temizlik hizmetleri ihale yoluyla dışarıdan temin edilmektedir. Hastanenin Ocak ayı güvenlik maliyeti 47.662 TL; temizlik maliyeti 431.122,85 ise TL’dir.

Hastane personelinin ulaşımı rektörlük tarafından (genel bütçe imkanlarıyla) gerçekleştirilmektedir. Fizik Tedavi Bölümünün Sıcak Çermik’teki ek binasında çalışan personelin ulaşımı ise özel firmalara ihale yoluyla tıp fakültesi hastanesi (döner sermaye) imkanlarıyla sağlanmaktadır. Bu taşıma işinin hastaneye maliyeti 6.741,87 TL’dir. Bu tutar Fizik Tedavi Bölümü’nün maliyetine sabit maliyet olarak eklenmiştir. Çalışmada yardımcı üretim maliyet yerlerine maliyetlerin dağıtım yapıldıktan sonra esas üretim yerlerine dağıtım anahtarı ile dağıtım yolu tercih edilmiştir.

---

\* Hastane işletmelerinde güvenlik elemanları kıymetli değerleri korumaktan çok alanları koruduklarından dolayı güvenlik maliyetleri kullanım alanlarına göre dağıtılmıştır.

Tablo 5: İşletme Sabit Maliyetlerinin Geliri Olan Bölümlere Dağıtılması

BÖLÜM ADI	BÖLÜM m <sup>2</sup>	TAŞIMA MALİYETİ	GÜVENLİK/m <sup>2</sup>		TEMİZLİK/m <sup>2</sup>	
			MALİYET	BÖLÜM MALİYET	MALİYET	BÖLÜM MALİYET
Acil Tıp	1900			2.166,87		19.600,24
Adli Tıp	100			114,05		1.031,59
Aile Hekimliği	150			171,07		1.547,39
Anesteziyoloji	3592			4.096,52		37.054,78
Beyin ve Sinir Cerrahisi	1150			1.311,53		11.863,31
Biyokimya	150			171,07		1.547,39
Çocuk Cerrahisi	650			741,30		6.705,35
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	3450			3.934,58		35.589,92
Dermatoloji	650			741,30		6.705,35
Diyet Bölümü	150			171,07		1.547,39
Enfeksiyon Hastalıkları	1150			1.311,53		11.863,31
Fizik Tedavi	3000	6.741,87		3.421,37		30.947,75
Genel Cerrahi	1800			2.052,82		18.568,65
Göğüs Cerrahisi	500			570,23		5.157,96
Göğüs Hastalıkları	1300			1.482,59		13.410,69
Göz Hastalıkları	1000			1.140,46		10.315,92
Hematoloji Lab.	300			342,14		3.094,78
İç Hastalıkları	2300		47.662	2.623,05	431.122,85	23.726,61
KBB	1300			1.482,59		13.410,69
Kadın Doğum	1300			1.482,59		13.410,69
Kalp Damar Cerrahisi	3300			3.763,51		34.042,53
Kan Merkezi	150			171,07		1.547,39
Kardiyoloji	3300			3.763,51		34.042,53
Mikrobiyoloji	150			171,07		1.547,39
Nöroloji	1150			1.311,53		11.863,31
Nükleer Tıp	500			570,23		5.157,96
Ortopedi	1800			2.052,82		18.568,65
Parazitoloji	150			171,07		1.547,39
Patoloji	300			342,14		3.094,78
Plastik, Estetik Cerrahi	650			741,30		6.705,35
Psikiyatri	1150			1.311,53		11.863,31
Radyasyon Onkolojisi	850			969,39		8.768,53
Radyoloji	1000			1.140,46		10.315,92
Tıbbi Genetik	150			171,07		1.547,39
Üroloji	1300			1.482,59		13.410,69
TOPLAM	41.792m <sup>2</sup>	6.741,87	47.662	47.662,00	431.122,85	431.122,85

Hastane'deki en önemli maliyet kalemi personel maliyetleridir. Personel maliyetleri de sabit ve değişken olmak üzere iki başlık altında incelenmiştir. Sabit personel maliyetleri içinde en önemli unsur Tıp Fakültesinde çalışan personele ödenen aylık döner sermaye katkı paylarıdır. Ayrıca 657 sayılı kanunun 4/B maddesi uyarınca hastanede çalıştırılan personelin maaşları da

sabit maliyet kapsamında değerlendirilmiştir. Esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı üretim maliyet yerleri dışındaki bölümlerde çalışanlara yapılan döner sermaye katkı payı ödemeleri, bölüm gelirlerinin toplam gelire oranına göre, esas üretim maliyet yerlerine ve yardımcı üretim maliyet yerlerine sabit maliyet olarak dağıtılmıştır.

Benzer şekilde Ameliyathane’de çalışan personele yapılan döner sermaye katkı payı ödemeleri ve 4/B’li personele ait ödemeler cerrahi bölümlere Ameliyathane’yi kullanım oranlarına göre dağıtılmıştır.

Tablo 6’da Ameliyathane’de gerçekleşen personel sabit maliyetlerinin cerrahi bölümlere dağıtımı görülmektedir. Dağıtım anahtarı olarak cerrahi bölümlerin “Ameliyathane’yi kullanım oranları” kullanılmıştır. Bu oranlar Ameliyathaneden temin edilmiştir. Tablodan da görülebileceği gibi Ameliyathane’nin sabit personel maliyetini en çok yüklenen bölüm en fazla kullanım oranına (20,68) sahip olmasından dolayı göz bölümüdür. Göz bölümünü 17,24 kullanım oranı ile ortopedi bölümü takip etmektedir. Kalp damar cerrahisi ve kardiyoloji bölümleri ise kendi binalarında ameliyatlara gerçekleştirdiklerinden Ameliyathane’den her hangi bir pay verilmemiştir.

Tablo 6: Ameliyathanedeki Personel Sabit Maliyetlerinin Cerrahi Bölümlere Dağıtımı

BÖLÜM ADI	KULL.ORANI %	Ameliyathane Personel Sabit Maliyetlerinin Cerrahi Bölümler Dağıtımı		
		Ameliyathanede Oluşan Toplam Dağıtılacak Personel Sabit Maliyeti	Cerrahi Bölümlere Dağıtım	
Beyin Cerrahisi	6,90	44.855,52	3.095,65	
Çocuk Cerrahisi	4,60		2.063,77	
Genel Cerrahi	14,94		6.702,76	
Göğüs Cerrahisi	3,45		1.543,34	
Göz	20,68		9.277,98	
KBB	6,90		3.095,65	
Kadın Hastalıkları	5,74		2.575,22	
Ortopedi	17,24		7.734,64	
Plastik Cerrahi	9,20		4.127,53	
Üroloji	10,35		4.638,99	
TOPLAM	100,00		44.855,52	44.855,52

Tablo 7’de temel bilimlerde çalışan personele ödenen toplam 423.637,72 TL’ sı sabit personel maliyetinin esas üretim maliyet yerlerine

dağıtımını gösterilmiştir. Dağıtım anahtarı olarak “bölüm gelirlerinin toplam gelire oranı” kullanılmıştır.

Tablo 7: Geliri Olmayan Bölümlerdeki Personel Sabit Maliyetlerinin Esas Üretim Maliyet Yerlerine Dağıtımı

Bölüm Adı	Bölüm Gelir	Dağıtım Oranı	Dağıtılacak Tutar	Dağıtılan Tutar	
Acil Tıp	193.090,46	0,032967984	423.637,72	13.966,48	
Adli Tıp	3.197,05	0,00054586		231,25	
Aile Hekimliği	958,57	0,000163665		69,33	
Anesteziyoloji	363.831,31	0,062120029		26.316,39	
Beyin ve Sinir Cerrahisi	172.403,11	0,029435856		12.470,14	
Çocuk Cerrahisi	66.114,21	0,011288244		4.782,13	
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	582.378,56	0,099434468		42.124,19	
Dermatoloji	71.102,44	0,012139927		5.142,93	
Diyet Bölümü	2.108,45	0,000359994		152,51	
Enfeksiyon Hastalıkları	124.299,95	0,021222793		8.990,78	
Fizik Tedavi	457.846,09	0,078171975		33.116,60	
Genel Cerrahi	511.478,37	0,087329073		36.995,89	
Göğüs Cerrahisi	98.640,64	0,016841759		7.134,80	
Göğüs Hastalıkları	218.923,00	0,037378595		15.834,98	
Göz Hastalıkları	131.046,28	0,022374651		9.478,75	
İç Hastalıkları	460.862,16	0,078686935		33.334,75	
KBB	102.444,22	0,017491177		7.409,92	
Kadın Doğum	293.420,46	0,050098183		21.223,48	
Kalp Damar Cerrahisi	166.072,53	0,028354982		12.012,24	
Kardiyoloji	470.217,65	0,080284278		34.011,45	
Nöroloji	267.644,75	0,045697275		19.359,09	
Nükleer Tıp	147.686,83	0,025215835		10.682,38	
Ortopedi	297.485,71	0,050792277		21.517,52	
Plastik, Estetik Cerrahi	110.334,84	0,01883841		7.980,66	
Psikiyatri	62.515,30	0,010673771		4.521,81	
Radyasyon Onkolojisi	170.551,79	0,029119765		12.336,23	
Tıbbi Genetik	150.619,38	0,025716534		10.894,49	
Üroloji	159.634,18	0,027255708		11.546,55	
TOPLAM	5.856.908,29	1,00		423.637,72	423.637,72

Tablo 8’de Tablo 6 ve 7’de nasıl hesaplandığı gösterilen personel sabit maliyetlerinin gelir getiren bölüm personel sabit maliyetleriyle toplanarak bölüm toplam personel sabit maliyetleri gösterilmiştir.

Tablo 8: *Personel Sabit Maliyetlerinin Geliri Olan Bölümlere Dağıtımı*

BÖLÜM ADI	PERSONEL SABİT GİDERLERİ			Toplam Personel Sabit Maliyeti
	Bölüm Personel Sabit Maliyeti	Ameliyathaneden Dağıtılan Personel Sabit Maliyeti	Geliri Olmayan Bölümlerden Dağıtılan Personel Sabit Maliyeti	
Acil	48.634,48	0	13.966,48	62.600,96
Adli Tıp	7.309,54	0	231,25	7.540,79
Aile Hekimliği	12.208,01	0	69,33	12.277,34
Anestezi	88.961,02	0	26.316,39	115.277,41
Bein Cerrahisi	26.891,64	3.095,65	12.470,14	42.457,43
Biyokimya	27.794,33	0	0	27.794,33
Çocuk Cerrahisi	15.137,57	2.063,7667	4.782,13	21.983,47
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	112.569,75	0	42.124,19	154.693,94
Dermatoloji	16.936,71	0	5.142,93	22.079,64
Diyet	5.805,25	0	152,51	5.957,76
Enfeksiyon	39.449,39	0	8.990,78	48.440,17
Fizik Tedavi	65.252,51	0	33.116,60	98.369,11
Genel Cerrahi	54.408,88	6.702,7552	36.995,89	98.107,53
Göğüs Cerrahisi	15.309,63	1.543,3386	7.134,80	23.987,77
Göğüs Hastalıkları	45.481,05	0	15.834,98	61.316,03
Göz	22.931,44	9.277,9771	9.478,75	41.688,17
Hematoloji Lab.	12.237,04	0	0	12.237,04
İç Hastalıkları	95.461,95	0	33.334,75	128.796,70
KBB	22.245,79	3.095,65	7.409,92	32.751,36
Kadın Hastalıkları	43.933,15	2.575,2219	21.223,48	67.731,85
Kalp Damar Cer.	36.726,76	0	12.012,24	48.739,00
Kan Merkezi	18.239,01	0	0	18.239,01
Kardiyoloji	58.704,20	0	34.011,45	92.715,65
Mikrobiyoloji	60.520,72	0	0	60.520,72
Nöroloji	46.343,10	0	19.359,09	65.702,19
Nükleer Tıp	30.751,19	0	10.682,38	41.433,57
Ortopedi	36.613,02	7.734,6386	21.517,52	65.865,18
Parazitoloji	10.365,32	0	0	10.365,32
Patoloji	31.092,69	0	0	31.092,69
Plastik Cerrahi	19.479,44	4.127,5333	7.980,66	31.587,63
Psikiyatri	22.040,53	0	4.521,81	26.562,34
Radyasyon Onk.	13.435,64	0	12.336,23	25.771,87
Radyoloji	119.004,17	0	0	119.004,17
Tıbbi Genetik	7.397,83	0	10.894,49	18.292,32
Üroloji	28.971,21	4.638,9886	11.546,55	42.643,23
TOPLAM	1.318.643,96	44.855,52	42.3637,72	1.784.623,68

Tablo 9: C.Ü. Tıp Fakültesi Hastanesi Ocak Ayı Toplam Sabit Maliyetleri

BÖLÜM ADI	SABİT GİDERLER			TOPLAM
	AYNIYAT	PERSONEL	İŞLETME GİDERLERİ	
Acil Tıp	2.325,96	62.600,96	21.767,11	86.694,03
Adli Tıp	835,3	7.540,79	1.145,64	9.521,73
Aile Hekimliği	778,49	12.277,34	1.718,46	14.774,29
Anesteziyoloji	10.077,08	115.277,41	41.151,30	166.505,79
Beyin ve Sinir Cerrahisi	1.112,71	42.457,43	13.174,83	56.744,97
Biyokimya	810,54	27.794,33	1.718,46	30.323,33
Çocuk Cerrahisi	999,64	21.983,47	7.446,64	30.429,75
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	2.428,43	154.693,94	39.524,50	196.646,87
Dermatoloji	3.546,75	22.079,64	7.446,64	33.073,03
Diyet Bölümü	860,72	5.957,76	1.718,46	8.536,94
Enfeksiyon Hastalıkları	3.265,74	48.440,17	13.174,83	64.880,74
Fizik Tedavi	23.566,14	98.369,11	41.111,00	163.046,25
Genel Cerrahi	1.440,52	98.107,53	20.621,48	120.169,53
Göğüs Cerrahisi	916,23	23.987,77	5.728,19	30.632,19
Göğüs Hastalıkları	1.182,42	61.316,03	14.893,29	77.391,74
Göz Hastalıkları	1.122,01	41.688,17	11.456,38	54.266,56
Hematoloji Lab.	796,24	12.237,04	3.436,91	16.470,19
İç Hastalıkları	3.131,07	128.796,70	26.349,66	158.277,43
KBB	944,94	32.751,36	14.893,29	48.589,59
Kadın Doğum	1.194,43	67.731,85	14.893,29	83.819,57
Kalp Damar Cerrahisi	1.464,36	48.739,00	37.806,04	88.009,40
Kan Merkezi	1.081,17	18.239,01	1.718,46	21.038,64
Kardiyoloji	1.180,32	92.715,65	37.806,04	131.702,01
Mikrobiyoloji	806,07	60.520,72	1.718,46	63.045,25
Nöroloji	2.884,90	65.702,19	13.174,83	81.761,92
Nükleer Tıp	55.200,45	41.433,57	5.728,19	102.362,21
Ortopedi	1.363,68	65.865,18	20.621,48	87.850,34
Parazitoloji	792,59	10.365,32	1.718,46	12.876,37
Patoloji	809,65	31.092,69	3.436,91	35.339,25
Plastik, Estetik Cerrahi	1.039,36	31.587,63	7.446,64	40.073,63
Psikiyatri	885,18	26.562,34	13.174,83	40.622,35
Radyasyon Onkolojisi	847,77	25.771,87	9.737,92	36.357,56
Radyoloji	7.320,48	119.004,17	11.456,38	137.781,03
Tıbbi Genetik	755,8	18.292,32	1.718,46	20.766,58
Üroloji	1.095,50	42.643,23	14.893,29	58.632,02
TOPLAM	138.862,64	1.784.623,68	485.526,72	2.409.013,08



Detayları Tablo 8 ve 5'te görülen bölüm sabit maliyetlerinin ayniyattan bölümlere yansıyan sabit maliyetlerle toplanarak elde edilen bölüm toplam sabit maliyetleri Tablo 9'da gösterilmiştir. Tablodan da görülebileceği gibi Ocak ayı toplam sabit maliyetler 2.409.013,08 TL olarak gerçekleşmiştir.

#### Değişken Maliyetler

Hastanede gerçekleşen değişken maliyetler ilaç, tıbbi sarf malzeme, çamaşırhane, oksijen atölyesi, yemekhane, sağlık personeline ödenen performanslar gibi maliyetlerden oluşmaktadır. Bölümler bazında değişken maliyetlerin nasıl hesaplandığı aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir. Çamaşırhane, oksijen atölyesi ve yemekhane maliyetlerinin hasta sayısına göre değişmesinden dolayı değişken maliyet olarak kabul edilmiştir.

Tablo 10: Değişken Maliyetlerin Geliri Olan Bölümlere Dağıtılması

BÖLÜM ADI	Dağıtım Anahtarı	ÇAMAŞIRHANE		OKSİJEN ATÖLYESİ		YEMEKHANE	
	YATAN HASTA	TOPLAM MALİYET	Bölmelere Maliyeti	TOPLAMMAL İYET	Bölmelere Maliyeti	TOPLAMMAL İYET	Bölmelere Maliyeti
Acil Tıp	37		64,51		2.896,67		1.048,65
Adli Tıp	0		0,00		0,00		0,00
Aile Hekimliği	0		0,00		0,00		0,00
Anesteziyoloji	34		59,28		2.661,81		963,63
Beyin ve Sinir Cerrahisi	37		64,51		2.896,67		1.048,65
Biyokimya	0		0,00		0,00		0,00
Çocuk Cerrahisi	67		116,82		5.245,33		1.898,91
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	381		664,29		29.827,90		10.798,27
Dermatoloji	105		183,07		8.220,29		2.975,90
Diyet Bölümü	0		0,00		0,00		0,00
Enfeksiyon Hastalıkları	65		113,33		5.088,75		1.842,22
Fizik Tedavi	143		249,33		11.195,25		4.052,89
Genel Cerrahi	187		326,04		14.639,94		5.299,94
Göğüs Cerrahisi	31	5.174,81	54,05	232.360,15	2.426,94	84.118,80	878,60
Göğüs Hastalıkları	197		343,48		15.422,83		5.583,36
Göz Hastalıkları	70		122,05		5.480,19		1.983,93
Hematoloji Lab.	0		0,00		0,00		0,00
İç Hastalıkları	389		678,23		30.454,21		11.025,00
KBB	102		177,84		7.985,42		2.890,88
Kadın Doğum	328		571,88		25.678,61		9.296,15
Kalp Damar Cerrahisi	51		88,92		3.992,71		1.445,44
Kan Merkezi	0		0,00		0,00		0,00
Kardiyoloji	251		437,63		19.650,40		7.113,82
Mikrobiyoloji	0		0,00		0,00		0,00
Nöroloji	88		153,43		6.889,38		2.494,09
Nükleer Tıp	8		13,95		626,31		226,74

Tablo 10: Değişken Maliyetlerin Geliri Olan Bölümlere Dağıtılması (Devam)

Ortopedi	113		197,02		8.846,60		3.202,64
Parazitoloji	0		0,00		0,00		0,00
Patoloji	0		0,00		0,00		0,00
Plastik, Estetik Cerrahi	53		92,41		4.149,29		1.502,12
Psikiyatri	35		61,02		2.740,10		991,97
Radyasyon Onkolojisi	80		139,48		6.263,08		2.267,35
Radyoloji	0		0,00		0,00		0,00
Tıbbi Genetik	0		0,00		0,00		0,00
Üroloji	116		202,25		9.081,46		3.287,66
TOPLAM	2.968	5.174,81	5.174,81	232.360,15	232.360,15	84.118,80	84.118,80

Tablo 10'da çamaşırhane, yemekhane ve oksijen atölyesinde oluşan değişken maliyetlerin bölümlere nasıl dağıtıldığı gösterilmiştir. Dağıtım anahtarı olarak “yatan hasta sayısı” kullanılmıştır. Hasta yatışı olmayan bölümlere çamaşırhane, yemekhane ve oksijen atölyelerinde oluşan maliyetlerden pay verilmemiştir.

Hastanenin ana binasının ısınması rektörlüğe bağlı ısınma merkezinden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla hastanenin ısınma maliyetleri rektörlük bütçesinden (genel bütçeden) karşılanmaktadır. Benzer şekilde hastane ana binasının elektrik faturası da genel bütçeden karşılanmaktadır. Çalışmada yetkililerden tam ve doğru bilgi elde edilemediği için bu maliyetler göz ardı edilmiştir. Fakat hastaneye sonradan eklenen (acil, kalp damar cerrahisi gibi) ve hastane dışında inşa edilen (fizik tedavi) binaların doğalgaz ve elektrik faturaları ilgili bölümlere gelmektedir. Bu binaların ısınma ve elektrik ile ilgili gelen faturalar ilgili bölümlerin maliyetine (Tablo 11) değişken maliyetler olarak eklenmiştir.

Tablo 11: Doğal Gaz ve Elektrik Maliyetleri

BÖLÜM ADI	DOĞAL GAZ	ELEKTRİK
Acil	13.750,00	
Radyasyon Onkolojisi	3.999,96	
Fizik Tedavi (Sıcak Çermik)	—	3.926,23
Kalp Damar Cerrahisi	13.750,00	

Ocak ayı ana binanın telefon faturası toplam 4.266,50 TL'dir. Bu tutar 35 bölüme bölündüğünde bölüm başına sabit maliyet olarak 121,90 TL düşmektedir. Fizik tedavi bölümünün Sıcak Çermik Mevkiindeki hastanenin ocak ayı telefon faturası ise 243,23 TL'dir. Bu tutarla birlikte fizik tedavi bölümünün toplam telefon faturası 365,13 TL'dir.

Tablo 12'de Ocak ayı personel değişken maliyetlerinin bölümlere nasıl dağıtıldığı gösterilmiştir. Bölüm personel değişken maliyetine Ameliyathane'de gerçekleşen değişken maliyetler ile geliri olmayan bölümlerdeki personel değişken maliyeti eklenerek bölüm toplam personel değişken maliyeti bulunmuştur. Ameliyathanedeki personel değişken maliyetlerinin dağıtımında cerrahi bölümlerin “Ameliyathane'yi kullanım oranları”; geliri olmayan

bölmelerdeki personel değişken maliyetlerinin dağıtımında geliri olan bölmelerdeki “bölüm geliri” dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır. Kalp damar cerrahisi ve kardiyoloji bölmeleri kendi binasında ameliyathanelerini gerçekleştirdiğinden ameliyathaneden her hangi bir pay verilmemiştir. Ocak ayı değişken personel maliyeti toplam 369.331,06 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 12: *Personel Değişken Maliyetlerinin Geliri Olan Bölmelere Dağıtılması*

BÖLÜM ADI	DEĞİŞKEN PERSONEL GİDERLERİ			TOPLAM
	Bölüm Personel Değişken Maliyeti	Ameliyathaneden Dağıtılan Personel Değişken Maliyeti	Geliri Olmayan Bölmelerden Dağıtılan Personel Değişken Maliyeti	
Acil Tıp	6.551,22	0,00	9,67	6.560,89
Adli Tıp	33,44	0,00	4,84	38,28
Aile Hekimliği	270,79	0,00	7,25	278,04
Anesteziyoloji	18.807,77	0,00	9,67	18.817,44
Beyin ve Sinir Cerrahisi	9.489,51	11,82	9,67	9.511,00
Biyokimya	0,00	0,00	9,67	9,67
Çocuk Cerrahisi	3.013,07	7,88	7,25	3.028,20
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	18.431,00	0,00	14,51	18.445,51
Dermatoloji	4.060,84	0,00	4,84	4.065,68
Diyet Bölümü	0,00	0,00	0,00	0,00
Enfeksiyon Hastalıkları	35.521,63	0,00	9,67	35.531,30
Fizik Tedavi	14.256,37	0,00	7,25	14.263,62
Genel Cerrahi	18.708,15	25,58	16,92	18.750,66
Göğüs Cerrahisi	3.853,04	5,89	7,25	3.866,18
Göğüs Hastalıkları	8.644,58	0,00	12,09	8.656,67
Göz Hastalıkları	9.259,63	35,41	7,25	9.302,29
Hematoloji Lab.	0,00	0,00	0,00	0,00
İç Hastalıkları	78.168,64	0,00	24,18	78.192,82
KBB	10.306,89	11,82	4,84	10.323,54
Kadın Doğum	15.843,55	9,83	9,67	15.863,05
Kalp Damar Cerrahisi	7.767,38	0,00	9,67	7.777,05
Kan Merkezi	0,00	0,00	0,00	0,00
Kardiyoloji	14.746,87	0,00	12,09	14.758,96
Mikrobiyoloji	0,00	0,00	14,51	14,51
Nöroloji	8.366,85	0,00	9,67	8.376,52
Nükleer Tıp	5.018,20	0,00	4,84	5.023,04
Ortopedi	11.659,06	29,52	12,09	11.700,67
Parazitoloji	0,00	0,00	7,25	7,25
Patoloji	7.804,93	0,00	16,92	7.821,85
Plastik, Estetik Cerrahi	8.250,75	15,75	4,84	8.271,34
Psikiyatri	5.758,74	0,00	7,25	5.765,99
Radyasyon Onkolojisi	4.441,02	0,00	4,84	4.445,86
Radyoloji	23.191,23	0,00	16,92	23.208,15
Tıbbi Genetik	2.900,04	0,00	2,42	2.902,46
Üroloji	13.727,64	17,71	7,25	13.752,60
TOPLAM	368.852,83	171,20	307,03	369.331,06

Tablo 13: Değişken Maliyetlerin Geliri Olan Bölümlere Dağıtılması

BÖLÜM ADI	DEĞİŞKEN GİDERLER			TOPLAM
	İşletme Maliyetleri	Eczane	Tıbbi Sarf-Malzeme	
Acil Tıp	17.881,74	15.819,15	12.766,77	46.467,66
Adli Tıp	121,90	0,00	0,00	121,90
Aile Hekimliği	121,90	0,00	0,00	121,90
Anesteziyoloji	2.842,99	44.243,49	25.576,37	72.662,85
Beyin ve Sinir Cerrahisi	3.083,08	28.843,41	39.807,84	71.734,33
Biyokimya	121,90	0,00	0,00	121,90
Çocuk Cerrahisi	5.484,04	8.533,72	3.793,26	17.811,03
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	30.614,09	60.837,72	44.978,41	136.430,22
Dermatoloji	8.525,26	2.212,06	13,40	10.750,72
Diyet Bölümü	121,90	0,00	0,00	121,90
Enfeksiyon Hastalıkları	5.323,98	28.355,42	5.002,83	38.682,23
Fizik Tedavi	15.492,71	8.258,45	946,11	24.697,27
Genel Cerrahi	15.087,88	117.513,02	28.142,50	160.743,41
Göğüs Cerrahisi	2.602,89	14.346,51	4.314,18	21.263,59
Göğüs Hastalıkları	15.888,20	27.842,61	11.942,44	55.673,26
Göz Hastalıkları	5.724,14	2.297,67	17.152,67	25.174,49
Hematoloji Lab.	121,90	0,00	0,00	121,90
İç Hastalıkları	31.254,35	46.372,45	9.366,22	86.993,02
KBB	8.285,16	6.487,12	1.518,48	16.290,77
Kadın Doğum	26.372,40	27.507,88	13.134,51	67.014,79
Kalp Damar Cerrahisi	4.203,53	19.576,49	23.505,28	47.285,30
Kan Merkezi	121,90	0,00	0,00	121,90
Kardiyoloji	20.209,93	41.200,66	103.520,84	164.931,44
Mikrobiyoloji	121,90	0,00	0,00	121,90
Nöroloji	7.164,72	27.470,47	16.076,88	50.712,07
Nükleer Tıp	762,16	3.794,59	0,00	4.556,74
Ortopedi	9.165,52	23.408,48	71.688,22	104.262,22
Parazitoloji	121,90	0,00	0,00	121,90
Patoloji	121,90	0,00	0,00	121,90
Plastik, Estetik Cerrahi	4.363,60	20.212,44	12.266,89	36.842,93
Psikiyatri	2.923,02	3.068,84	24,12	6.015,99
Radyasyon Onkolojisi	6.524,46	268,67	13.801,92	20.595,05
Radyoloji	121,90	0,00	6.896,22	7.018,12
Tıbbi Genetik	121,90	0,00	0,00	121,90
Üroloji	9.405,61	11.798,52	18.814,81	40.018,94
TOPLAM	260.526,38	590.269,88	485.051,19	1.335.847,45

Tablo 13'te değişken maliyetlerin hastane bölümlerine dağıtımı gösterilmektedir. İşletme maliyetleri sütununda ilgili bölümlerde kullanılan tıbbi malzeme dışındaki yardımcı malzeme ve işletme malzemelerinin

tüketilmesiyle oluşan değişken maliyetlere yer verilmiştir. Eczane sütununda bölümler tarafından eczaneden çekilerek hastalara kullanılan ilaç maliyetleri; sarf sütununda hastalara kullanılan tıbbi sarf malzeme maliyetleri gösterilmiştir.

Tablo 14’de yardımcı üretim maliyet yerlerinde gerçekleşen toplam sabit ve değişken maliyetler görülmektedir. Yardımcı üretim maliyet yerlerinde gerçekleşen bu maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmasında istek fişi sayılarının dağıtım anahtarı kullanılması doğru olacaktır. Fakat hastanenin bilgi sisteminden istek fişi sayıları doğru bir şekilde elde edilemediğinden dağıtım anahtarı olarak her bir esas üretim maliyet yerinde gerçekleşen maliyetin toplam maliyete oranı dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

Tablo 14: Yardımcı Üretim Maliyet Yerlerindeki Toplam Sabit ve Değişken Maliyetler

BÖLÜM ADI	SABİT VE DEĞİŞKEN GİDER		TOPLAM GİDER
	SABİT GİDERLER	DEĞİŞKEN GİDERLER	
Biyokimya	48.822,30	131,57	48.953,87
Hematoloji Lab.	24.767,16	121,9	24.889,06
Kan Merkezi	31.749,22	121,9	31.871,12
Mikrobiyoloji	83.604,45	136,41	83.740,86
Parazitoloji	13.154,55	129,15	13.283,70
Patoloji	41.826,91	7.943,75	49.770,66
Radyoloji	168.614,45	30.226,28	198.840,73
TOPLAM	412.539,04	38.810,96	451.350,00

Tablo 15’te yardımcı üretim maliyet yerlerindeki sabit maliyetlerin esas üretim yerlerine dağıtımı görülmektedir. Yardımcı üretim maliyet yerlerinde gerçekleşen sabit maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımında “her bir esas üretim yeri maliyet merkezinde oluşan sabit maliyetin toplam sabit maliyete oranı” dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

Tablo 15: Yardımcı Üretim Maliyet Yerlerindeki Sabit Maliyetlerin Esas Üretim Yerlerine Dağıtımı

BÖLÜM ADI	Biyokimya	Hematoloji	Kan Merkezi	Mikrobiyoloji	Parazitoloji	Patoloji	Radyoloji	Toplam
Acil Tıp	2.038,6	1.034,2	1.325,7	3.490,9	549,3	1.746,5	7.040,6	17.225,7
Adli Tıp	230,9	117,1	150,1	395,3	62,2	197,8	797,3	1.950,8
Aile Hekimliği	360,3	182,8	234,3	617,0	97,1	308,7	1.244,5	3.044,8
Anesteziyoloji	3.920,4	1.988,8	2.549,4	6.713,3	1.056,3	3.358,7	13.539,5	33.126,4
Beyin ve Sinir Cerrahisi	1.343,8	681,7	873,8	2.301,1	362,1	1.151,2	4.640,8	11.354,5
Çocuk Cerrahisi	717,0	363,7	466,3	1.227,9	193,2	614,3	2.476,4	6.058,9
Çocuk Sağlığı ve Hastalıklar	4.568,1	2.317,4	2.970,7	7.822,6	1.230,8	3.913,6	15.776,7	38.600,0
Dermatoloji	771,9	391,6	502,0	1.321,8	208,0	661,3	2.665,8	6.522,3
Diyet Bölümü	207,4	105,2	134,9	355,1	55,9	177,7	716,2	1.752,4
Enfeksiyon Hastalıkları	1.543,6	783,1	1.003,8	2.643,3	415,9	1.322,5	5.331,1	13.043,4
Fizik Tedavi	3.747,6	1.901,1	2.437,1	6.417,5	1.009,7	3.210,6	12.942,8	31.666,5
Genel Cerrahi	2.774,1	1.407,3	1.804,0	4.750,5	747,5	2.376,7	9.580,9	23.441,0
Göğüs Cerrahisi	709,9	360,1	461,6	1.215,6	191,3	608,2	2.451,7	5.998,3
Göğüs Hastalıkları	1.803,3	914,8	1.172,7	3.088,0	485,9	1.544,9	6.228,0	15.237,7
Göz Hastalıkları	1.269,8	644,2	825,8	2.174,5	342,1	1.087,9	4.385,5	10.729,7
İç Hastalıkları	3.662,7	1.858,0	2.381,8	6.272,0	986,9	3.137,9	12.649,5	30.948,8
KBB	1.138,8	577,7	740,6	1.950,1	306,8	975,6	3.933,1	9.622,8
Kadın Doğum	1.926,1	977,1	1.252,6	3.298,3	519,0	1.650,1	6.652,1	16.275,3
Kalp Damar Cerrahisi	2.091,4	1.060,9	1.360,0	3.581,3	563,5	1.791,7	7.222,8	17.671,6
Kardiyoloji	3.062,7	1.553,7	1.991,7	5.244,6	825,2	2.623,8	10.577,3	25.878,9
Nöroloji	1.889,0	958,3	1.228,4	3.234,8	509,0	1.618,4	6.524,0	15.961,9
Nükleer Tıp	2.424,1	1.229,7	1.576,4	4.151,2	653,2	2.076,8	8.372,1	20.483,5
Ortopedi	2.052,8	1.041,4	1.334,9	3.515,2	553,1	1.758,6	7.089,5	17.345,5
Plastik, Estetik Cerrahi	939,6	476,7	611,1	1.609,1	253,2	805,0	3.245,2	7.939,8
Psikiyatri	961,5	487,8	625,3	1.646,5	259,1	823,7	3.320,6	81.24,321
Radyasyon Onkolojisi	807,1	409,4	524,9	1.382,1	217,5	691,5	2.787,4	6.819,8
Tıbbi Genetik	427,8	217,0	278,2	732,5	115,3	366,5	1.477,3	3.614,5
Üroloji	1.432,0	726,4	931,2	2.452,2	385,8	1.226,8	4.945,6	12.100,1
TOPLAM	48.822,3	24.767,2	31.749,2	83.604,5	13.154,6	41.826,9	168.614,5	412.539,0

Tablo 16'da yardımcı üretim maliyet yerlerindeki değişken maliyetlerin esas üretim yerlerine dağıtımı görülmektedir. Yardımcı üretim maliyet

yerlerinde gerçekleşen değişken maliyetlerin esas üretim maliyet yerlerine dağıtımında “her bir esas üretim yeri maliyet merkezinde oluşan değişken maliyetin toplam değişken maliyete oranı” dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

Tablo 16: Yardımcı Üretim Maliyet Yerlerindeki Değişken Maliyetlerin Esas Üretim Yerlerine Dağıtımı

BÖLÜM ADI	Biyokimya	Hematoloji Lab.	Kan Merkezi	Mikrobiyoloji	Parazitoloji	Patoloji	Radyoloji	Toplam
Acil Tıp	4,19	3,88	3,88	4,34	4,11	252,79	961,89	1.235,08
Adli Tıp	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,76	2,91	3,73
Aile Hekimliği	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	1,91	7,25	9,31
Anesteziyoloji	7,22	6,69	6,69	7,49	7,09	436,10	1.659,36	2.130,65
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6,41	5,94	5,94	6,65	6,30	387,31	1.473,71	1.892,26
Çocuk Cerrahisi	1,65	1,52	1,52	1,71	1,62	99,34	378,00	485,36
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	12,23	11,33	11,33	12,68	12,00	738,31	2.809,29	3.607,17
Dermatoloji	1,17	1,08	1,08	1,21	1,15	70,63	268,75	345,08
Diyet Bölümü	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,58	2,21	2,84
Enfeksiyon Hastalıkları	5,86	5,43	5,43	6,08	5,75	353,78	1.346,16	1.728,49
Fizik Tedavi	3,08	2,85	2,85	3,19	3,02	185,73	706,71	907,43
Genel Cerrahi	14,17	13,13	13,13	14,69	13,91	855,67	3.255,85	4.180,55
Göğüs Cerrahisi	1,98	1,84	1,84	2,06	1,95	119,80	455,83	585,29
Göğüs Hastalıkları	5,08	4,71	4,71	5,27	4,99	306,67	1.166,88	1.498,29
Göz Hastalıkları	2,72	2,52	2,52	2,82	2,67	164,35	625,38	802,99
İç Hastalıkları	13,04	12,08	12,08	13,52	12,80	787,46	2.996,31	3.847,30
KBB	2,10	1,95	1,95	2,18	2,06	126,87	482,76	619,87
Kadın Doğum	6,54	6,06	6,06	6,78	6,42	395,09	1.503,32	1.930,29
Kalp Damar Cerrahisi	4,35	4,03	4,03	4,51	4,27	262,49	998,78	1.282,44
Kardiyoloji	14,19	13,14	13,14	14,71	13,93	856,60	3.259,41	4.185,13
Nöroloji	4,67	4,32	4,32	4,84	4,58	281,68	1.071,81	1.376,22
Nükleer Tıp	0,76	0,70	0,70	0,78	0,74	45,67	173,77	223,12
Ortopedi	9,16	8,48	8,48	9,49	8,99	552,81	2.103,45	2.700,86
Plastik, Estetik Cerrahi	3,56	3,30	3,30	3,69	3,50	215,06	818,33	1.050,75
Psikiyatri	0,93	0,86	0,86	0,96	0,91	56,17	213,71	274,41
Radyasyon Onkolojisi	1,98	1,83	1,83	2,05	1,94	119,37	454,22	583,22
Tıbbi Genetik	0,24	0,22	0,22	0,25	0,23	14,42	54,86	70,44
Üroloji	4,25	3,93	3,93	4,40	4,17	256,33	975,36	1.252,38
TOPLAM	131,57	121,90	121,90	136,41	129,15	7.943,75	30.226,28	38.810,96

Tablo 17’de Ocak ayı toplam gelir ve maliyetlerin özeti verilmiştir. Ocak ayında hastanenin toplam geliri 5.335.989,63 TL olarak gerçekleşmiştir. Ocak ayı sabit maliyeti 2.411.526,57 TL; değişken maliyeti 1.705.178,51 TL’dir. Toplam katkı payı 3.630.811,12 TL’dir. Toplam maliyet 4.116.705,08 TL’dir. Toplam gelirden maliyetler çıkarıldığında Tablo 17’den de görülebileceği gibi 1.219.284,35 TL olarak gerçekleşmiştir.

En yüksek katkı payı 378.734,76 TL ile fizik tedavi bölümüne aittir. Fizik Tedavi Bölümünü 372.164,80 TL ile Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları Bölümü takip etmektedir. Üçüncü en yüksek katkı payına 281.081,56 TL ile Genel Cerrahi bölümü sahiptir.

Tablodan da takip edilebileceği gibi Ocak ayında en yüksek karı 193.626,07 TL Fizik Tedavi Bölümü elde etmiştir. Bu bölümü 146.525,84 TL kar ile Çocuk Sağlığı Ve Hastalıkları Bölümü takip etmektedir. Genel Cerrahi Bölümü 144.055,38 TL ile üçüncü en yüksek gelir elde eden bölüm olarak belirlenmiştir.

Toplam geliri en yüksek bölüm 530.647,70 TL ile Çocuk Sağlığı Ve Hastalıkları Bölümü’dür. Bu gelirin 444.941,14 TL’lik kısmı sunulan sağlık hizmetlerinden elde edilmiştir. Sabit maliyeti en yüksek bölüm 225.638,96 TL ile Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları bölümüdür. Bunun nedeni sabit personel maliyetininin 154.693,94 TL ile en yüksek bölüm olmasıdır.

Değişken maliyeti en yüksek olan bölüm 183.875,53 TL ile Kardiyoloji Bölümü’dür. Bunu başlıca nedeni operasyonlarda kullanılan tıbbi malzemelerin maliyetininin (103.520,84 TL) çok yüksek olmasındandır. Değişken maliyeti ikinci en yüksek bölüm 183.674,61 TL ile Genel Cerrahi Bölümü’dür. Bu bölümde değişken maliyeti artıran unsur ise 117.513,02 TL’lik kullanılan ilaçlardır.

Tablo 17: Ocak Ayı Tıp Fakültesi Hastanesi Gelir Maliyet İcmali

BÖLÜM ADI	TOPLAM GELİR	SABİT VE DEĞİŞKEN GİDER		TOPLAM GİDER	KATKI PAYI	FARK
		SABİT GİDERLER	DEĞİŞKEN GİDERLER			
Acil Tıp	175.966,61	100.694,26	54.263,63	154.957,89	121.702,98	21.008,72
Adli Tıp	2.924,39	11.403,49	163,91	11.567,40	2.760,48	-8.643,01
Aile Hekimliği	876,83	17.798,40	409,25	18.207,65	467,58	-17.330,82
Anesteziyoloji	331.504,34	193.642,73	93.610,94	287.253,67	237.893,40	44.250,67
Beyin ve Sinir Cerrahisi	156.311,51	66.373,39	83.137,58	149.510,97	73.173,93	6.800,54
Çocuk Cerrahisi	60.227,83	35.417,57	21.324,59	56.742,16	38.903,24	3.485,67
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	530.647,70	225.638,96	158.482,90	384.121,86	372.164,80	146.525,84
Dermatoloji	64.992,26	38.126,61	15.161,47	53.288,08	49.830,79	11.704,18
Diyet Bölümü	1.928,64	10.243,81	124,74	10.368,55	1.803,90	-8.439,91
Enfeksiyon Hastalıkları	112.999,71	76.246,00	75.942,02	152.188,02	37.057,69	-39.188,31



Tablo 17: Ocak Ayı Tıp Fakültesi Hastanesi Gelir Maliyet İcmali (Devamı)

Fizik Tedavi	418.603,08	185.108,69	39.868,32	224.977,01	378.734,76	193.626,07
Genel Cerrahi	464.756,17	137.026,18	183.674,61	320.700,79	281.081,56	144.055,38
Göğüs Cerrahisi	89.836,64	35.063,64	25.715,07	60.778,71	64.121,57	29.057,93
Göğüs Hastalıkları	199.438,33	89.072,98	65.828,22	154.901,20	133.610,11	44.537,13
Göz Hastalıkları	119.484,56	62.721,11	35.279,77	98.000,88	84.204,79	21.483,68
İç Hastalıkları	420.418,79	180.913,31	169.033,13	349.946,44	251.385,66	70.472,35
KBB	93.533,20	56.250,84	27.234,18	83.485,02	66.299,02	10.048,18
Kadın Doğum	267.437,43	95.138,21	84.808,13	179.946,34	182.629,30	87.491,09
Kalp Damar Cerrahisi	151.070,94	103.300,53	56.344,79	159.645,32	94.726,15	-8.574,38
Kardiyoloji	427.438,90	151.276,94	183.875,53	335.152,47	243.563,37	92.286,43
Nöroloji	243.872,05	93.306,37	60.464,81	153.771,18	183.407,24	90.100,87
Nükleer Tıp	135.035,20	119.737,78	9.802,90	129.540,68	125.232,30	5.494,52
Ortopedi	270.291,60	101.394,41	118.663,75	220.058,16	151.627,85	50.233,44
Plastik, Estetik Cerrahi	100.381,35	46.412,88	46.165,02	92.577,90	54.216,33	7.803,45
Psikiyatri	57.118,04	47.491,30	12.056,39	59.547,69	45.061,65	-2.429,65
Radyasyon Onkolojisi	155.748,56	39.865,60	25.624,13	65.489,73	130.124,43	90.258,83
Tıbbi Genetik	137.774,09	21.128,66	3.094,80	24.223,46	134.679,29	113.550,63
Üroloji	145.370,87	70.732,12	55.023,92	125.756,04	90.346,95	19.614,83
TOPLAM	5.335.989,63	2.411.526,57	1.705.178,51	4.116.705,08	3.630.811,12	1.219.284,35

#### IV. Sonuç

Hizmet sektöründe en önemli maliyet unsuru personel maliyetleridir. Personel maliyetlerinin (doktor, sağlık personeli gibi) en yüksek olduğu alan ise sağlık sektörüdür. Bu sektörde maliyeti artıran diğer unsurlar ilaç, tıbbi ve tıbbi olmayan sarf malzeme ve demirbaşlardır.

Kamu ve özel tüm hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerinin ücretlendirilmesi devlet tarafından yapıldığı düşünülürse maliyetlerin kontrol altına alınmasının önemi daha çok ortaya çıkmaktadır. Sunulan sağlık hizmetlerinin doğası gereği acil olmasından dolayı tedarikçi firmalar etik olmayan bir şekilde sattıkları ürünlerde kar marjlarını artırabilmektedirler. Bu durum sağlık sektöründeki maliyetleri artırıcı bir diğer unsur olarak görülmektedir.

Çalışmada hastane işletmelerinin sabit ve değişken maliyetlerinin toplam maliyet içindeki dağılımı; toplam gelirin hangi kalemlerden elde edildiği ve dağılımı hesaplanarak yöneticilerin doğru kararlar vermesine yardımcı olacak gelir ve maliyetlerle ilgili bilgiler üretilmeye çalışılmıştır.

Toplam maliyetlerin %59'u sabit maliyetlerden; %41'i değişken maliyetlerden oluşmaktadır. Sabit maliyetlerin %6'sı ayniyat; %20'si işletme ve %74'ü personel maliyetlerinden oluşmaktadır. Değişken maliyetlerin %22'si personel; %15 işletme maliyetleri; %35 ilaç ve % 28'i tıbbi sarf ve malzeme şeklinde gerçekleşmiştir.

Görüldüğü gibi sabit maliyetler değişken maliyetlerden daha fazladır. Bunun nedeni ise personele yapılan sabit ödemelerden kaynaklanmaktadır. Zaten yüksek olan personel sabit maliyetlerine 4/B kadrosuna alınan personelin maaş ve döner katkı paylarının de eklenmesi hastane işletmelerinin personel sabit maliyetini artırır yönde etki yapmıştır. Sabit maliyetlerin yüksek olması da yöneticilerin hareket alanını oldukça daraltmaktadır. Değişken maliyetlerde ise en büyük maliyet kalemi ilaçlardır. 2008 yılı son çeyreğinde sağlık bakanlığı hastane işletmelerinin yatan hastaların ilaçlarını temin etmesi yönünde karar almıştır. Bu durum hastane işletmelerinin ilaç maliyetlerini artırmakla beraber ilaçtan elde ettikleri geliri de artırmıştır.

En yüksek katkı payı fizik tedavi bölümüne aittir. Fizik tedavi bölümünü Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları bölümü takip etmektedir. Üçüncü en yüksek katkı payına Genel Cerrahi bölümü sahiptir.

Toplam maliyetlere sabit ve değişken ayrımı yapılmaksızın bakıldığında, maliyetlerin %52'si personel; %18'i işletme maliyetleri; %4'ü ayniyat; %14'ü ilaç; %12'si tıbbi sarf malzemededen oluşmaktadır. Tıp fakültesi hastanesinin en önemli maliyet kalemi personel maliyetidir. Bunu işletme maliyetleri, ilaç ve tıbbi sarf malzeme takip etmektedir.

Toplam gelirlerin %75'i sunulan hizmetlerden; %14'ü ilaçlardan ve %11'i tıbbi sarf ve malzemededen elde edilmiştir.

Bu çalışma, hastane işletmesi yöneticilerine alacakları kararların doğru ve uygulanabilir olmasını sağlayacak olan sabit ve değişken maliyet bilgilerinin nasıl hesaplandığını göstermekle birlikte, hastane işletmelerinde çalışanların veya bölümlerin verimlilik ve performans gibi analizlerin yapılabilmesine imkan sağlayabilir.

#### **Kaynaklar**

- Aktaş, Ezgi (2002); Kaptanoğlu, Melih; “Bir Akciğer Ameliyatının Maliyet İncelemesi” C. Ü. Tıp Fakültesi Dergisi 24 (4): 191 –197,
- Bulut, Dilek(2004); İşman, Çagla; “Muğla İli Sağlık Yöneticilerinde Kişisel Değer Analizi”,Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:7, Sayı:3, 278-293.
- Can, Ali; İbicioğlu, Hasan(2008); “Yönetim Ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, c.13, Sayı.3, s.253-275.

- Cardinaels, Eddy; Roodhooft, Filip; van Herck, Gustaaf (2004); "Drivers of Cost System Development in Hospitals: Results of a Survey", *Health Policy* Vol.69, p.239–252
- Carpenter, Caryl E; Weitzel, Linda C; Johnson, Nelda E; Nash, David B. (1994); "Cost Accounting Supports Clinical Evaluations" *Healthcare Financial Management*; Apr. Vol. 48, 4; ABI/INFORM Global
- Cole, Murphy (1986); "Practical Expense Analysis to Serve The Needs of Hospital Management" *National Association of Cost Accountants. NACA Bulletin, Vol.31, p.4-12*
- Çelik, Fatma (2006); *Hastane Beslenme Hizmetlerinde Direkt Maliyeti Etkileyen Faktörler ve Yaklaşık Maliyet Analizi*; *Dicle Tıp Dergisi, Cilt:33, Sayı:2, s.63-70.*
- Dawson, Diane; Goddard, Maria; Street, Andrew(2001); "Improving Performance in Public Hospitals: a Role For Comparative Costs?" *Health Policy* 57, s.235–248
- Eroğlu, Ahmet(2002); "Yoğun Bakım Hastasının Maliyeti ve Maliyete Enfeksiyonun Katkısı" *Yoğun Bakım Dergisi*; sayı: 2(Ek 1), s.139-142
- Gapenski, Louis C. (2005); *Health Care Finance An Introduction to Accounting and Financial Management*, Third Edition, Aupha/ Hap.
- Hacıevliyagil, Süleyman, Savaş; Mutlu, Levent, Cem; Gülbaş, Gazi; Yetkin, Özkan; Günen, Hakan (2006); "Göğüs Hastalıkları Servisine Yatan Hastaların Hastane Yatış Maliyetlerinin Karşılaştırılması" *Toraks Dergisi*; 7(1), s. 11-16
- Karasioğlu, Fehmi; Çam, Alper, Veli (2008); "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması" *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Haziran, Cilt:1, Sayı: 1, s.15-24.*
- Larsen, Edward R (Feb 1988); "Systems Support Cost Accounting and Quality Of Care", *Healthcare Financial Management*; 42, 2; ABI/INFORM Global ss. 86-88.
- Marquis, Linda M and Ruh, Lorraine(2008); "Cost Allocations For Hospital Management" *Journal of the International Academy for Case Studies*; Val:14, Number 8; pg. 93-98.
- Minh, Hoang Van; Giang, Kim Bao; Huong, Dao Lan; Le Thi Huong; Nguyen, Thuy Huong; Pham, Ngan Giang; Luu, Ngoc Hoat and Pamela, Wright (2009); "Costing of Clinical Services in Rural District Hospitals in Northern Vietnam" *International Journal of Health Planning and Management Int J Health Plann Mgmt* Published online in Wiley Inter Science.
- Özgener, Şevki; Küçük, Fatma(2008); *Hastanelerde Modern Yönetim Felsefesinin Verimliliğe Etkisi: Gevher Nesibe Hastanesinde Bir Uygulama* Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, sayı 19, s.341–358.

- Örgev, Cemil (2004); “Sakarya İli Kamu Hastahanelerinde Yöneticilerin Değişen Hasta Talepleri Karşısındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma” Erciyes Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi (E.Ü.Journal Of Health Sciences) 13(3),s. 30-38.
- Özkan, Azzem (2003); “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları” Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt XXII, Sayı 2, s. 113-130.
- Şebnem, ASLAN (2004); Hastanelerde Örgütsel Çatışma: Teori ve Örnek Bir Uygulama Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 11, s.519-617.
- Top, Mehmet; Yıldırım, Hasan, Hüseyin (Mayıs 2000); “TCDD Ankara Hastanesi’nde Maliyet-Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama”, I. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi 2000’li Yıllarda Sağlık Hizmetleri Ve Kurumları Yönetimi, H.Ü. Sağlık İdaresi Yüksekokulu 20-21, Ankara.
- Tutar, Filiz; Kılınç, Nurcan (2007); “Türkiye’nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi C.IX, Sayı:1, s.31-54.
- Zieha, Eugene L(pre-1986): “Characteristic Problems of Hospital Accounting”, National Association of Cost Accountants. NACA Bulletin; Apr 1954; Vol:35, s. 1025-1032.
- Yiğit, Çetin; Peker, Suat; Cankul, İbrahim; Kostik, Zafer; Alkan, Mahin; Özer Mustafa; Demir, Cesim; Aktan, Tansu; Akdeniz, Ali(2003); “GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetinin Belirlenmesi”; Gülhane Tıp Dergisi 45 (3) : 233 - 243.
- Yiğit, Vahit; Ağırbaş, İsmail(2004); “Hastane İşletmelerinde Kapasite Kullanım Oranının Maliyetlere Etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:7, Sayı:2, s.141-162.
- Yıldırım, Pınar; Uludağ, Mahmut; Görür, Abdülkadir (Şubat 2007); “Hastane Bilgi Sistemlerinde Veri Madenciliği”; Akademik Bilişim 2008 Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale, 30 Ocak - 01.