



# HASTANELERDE MUHASEBE, MALİYETLEME SORUNLARI ve FİNANSAL YÖNETİM

Münevver MENDERES

## GİRİŞ

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmesi için pek çok mal ve hizmete ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaçları karşılayabilmek üzere emek, sermaye, doğa ve girişim unsurlarını biraraya getirerek mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için kurulan her iktisadi varlığa işletme denilmektedir. İşletme, Ekonomik mal veya hizmetleri üretmek fayda yaratmaktadır ve bu amaçla gerekli üretim faktörlerini elde ederek uyumlu bir şekilde biraraya getirmektedir.

Söz konusu bu iki özelliğin bir kuruluşta var olması onun geniş anlamda işletme sayılmasına neden olmaktadır. Durum böyle olunca, örneğin; işleyişin sürekli veya süreksiz olması; büyük, orta veya küçük nitelikte olması; işletmenin kendisinin veya başkalarının ihtiyaçlarına yönelik faaliyet göstermesi; tek veya çok sahipli olması; devlete veya özel sektöre ait bulunması; kapitalist, kooperatif veya kolektif bir düzen içinde işlemesi vb. gibi etmenler bir iktisadi birimin işletme sayılmasına engel oluşturmamaktadır.

Hastaneler de insanların en önemli ihtiyaçlarından olan sağlık hizmetlerinin karşılanması amacıyla kurulmuş, sağlık hizmeti üreten işletmelerdir.

Dünya Sağlık Örgütü (WHO) hastaneleri "Müşahade, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar" olarak tanımlamaktadır. Bazı yazarlar hastanelerin tedavi hizmetlerini gerçekleştirdikleri için tıbbi bir kuruluş, yönetimlerinde ekonomik kuralların geçerli olması nedeniyle ekonomik işletme, hekimlerin, sağlık personelinin eğitimindeki

rolleri nedeniyle bir araştırma kurumu ve bir mesleki organizasyon, sosyal faydası dolayısıyla sosyal bir kurum niteliğini taşıdığını savunmaktadırlar. Hastaneleri, bu fonksiyonları diğer ekonomik işletmelerde olduğu gibi ekonomik savunmaktadırlar. Hastaneleri, bu fonksiyonları diğer ekonomik işletmelerde olduğu gibi ekonomik ilkeler içersinde ve maksimum düzeyde gerçekleştirmesi gereken işletmeler olarak tanımlamaktadır.

Bir hizmetin üretiminin ve satışının, mal üretimi ve satışından farklı özellikler göstermesi, ayrıca sağlık hizmetlerinin kendine özgü nitelikleri sağlık işletmelerinin üretim ve ticaret işletmelerinden farklılıklar göstermesine neden olur. Bu özellikler:

Hastanelerde "ürün" tanımı çok zor yapılabilir. Hastanede her hasta farklı tanı ve tedavi özelliklerini gösterir. Aynı tanı ve tedavi özelliği olan hastalar da farklı eğitim, çevre, genetik özellikleri taşımaktadır. Bu da ürünün farklılıklar göstermesine neden olur.

Hizmet üretimi stoklanamaz, üretildiği anda tüketilmektedir. Ancak hizmetin üretilebileceği de mutlaka tüketileceği anlamına gelmez. Hastaneler, diğer işletmeler gibi stok hareketlerinden yararlanmazlar.

Hizmet işletmelerinin çoğu emek yoğun işletmeler olduğu halde, hastaneler sermaye yoğun işletmelerdir. Tıp bilimindeki ve teknolojisindeki gelişmeler, belli düzeyde sağlık talebini karşılayabilmek için sunulan kapasite büyük yatırımlar gerektirmektedir.

Hastaneler aşırı işbölümü ve uzlaşmanın geliştiği işletmelerdir. Bu özellik hastanelerde nitelikli personel ve hizmet birimleri sayısının artmasına

\* Dokuz Eylül Üniversitesi,  
İzmir Meslek Yüksek Okulu, Doçent Dr.

neden olmuş, bu da işgücü giderlerinin dolayısıyla hizmet maliyetlerinin artmasına neden olmuştur.

Hastaneler talep değişimlerine kısa dönemde ayak uyduramazlar. Kapasite arttırımına veya azaltılmasına gidemezler. Ancak kullanılmayan kapasite hastanelerinin maliyetlerini dolayısıyla başarılarını belirleyen temel göstergelerden biridir.

Bu tanımlamaların ışığı altında hastane yöneticileri de yukarıda sıralanan amaçları gerçekleştirmek için kaynaklarının optimum düzeyde kullanılmasını planlayan ve üretilecek hizmetler için gerekli girdileri kontrol altında bulunan kişi olarak nitelendirebilir. Sağlık anayasal bir hak olması, bu sektördeki çeşitli değişimlerin ekonominin diğer sektörlerine hemen yansması ve sektörün büyük sermaye yatırımları gerektirmesi hastanelerin kamu kuruluşu olarak kurulmasına neden olmuştur.

Sağlık hizmetlerinin bir kamu hizmeti şeklinde verilmesi ve rekabetin olmaması hastaneleri işletme gibi yönetilmekten uzaklaştırmıştır.

Devletin sağlık hizmetlerinde fiyatları tesbit şeklindeki müdahalesi de fiyatlarla maliyetler arasındaki ilişkiyi kaldırmaktadır. Ancak bu durum maliyetler üzerinde hassasiyetle durulması gerekliliğini değiştirmelidir.

Sağlık kuruluşlarına hep "kar bekleyen kuruluşlar" olarak bakılmış ve bu nedenle maliyet-fiyat-kâr ilişkisine önem verilmemiştir. Oysa her kuruluşun en azından sürekliliğini sağlaması, büyümesi ve gelişmesi, teknolojik gelişmeleri izleyebilmesi için verimli çalışması gerekmektedir.

Hastanelerin halen bir kamu kuruluşu olarak çalışmasına ve yöneticilerin de bu anlayışla yönetimlerine rağmen, esas amaç fonksiyonu belirli düzeydeki sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle maksimum nicelikte üretmektedir. Bu fonksiyonu yerine getirebilmesi için, diğer ekonomik işletmelerin kullandığı teknik ve yöntemleri kullanmalıdır. Muhasebe, maliyet hesaplama işlemleri ve maliyet muhasebesi, finansal yönetim bunlardan en önemlileridir.

Türkiye'de yataklı tedavi kurumlarının toplumun gereksinmelerini henüz yeterince karşılamadığı söylenebilir. Bu yetersizlik sosyal, politik, ekonomik pek çok nedene bağlanabileceği gibi, hastanenin modern işletmecilik anlayışından uzak bir biçimde yönetilmesinden de ileri gelebilir. Ancak ülkemizde hastanelerde henüz yeterli muhasebe uygulamaları, maliyet muhasebesine dayanan maliyet hesaplamaları ve işletmelerdeki finansal yönetim tekniklerini kullanan bilinçli finansal yönetim yoktur.

## HASTANELERDE MUHASEBE

Bir işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için yöneticilerinin işletmenin yapısı, çevresi ve faaliyetleri ile ilgili doğru, uygun ve zamanında bilgilerle donatılması gerekir. Hastane dışı bilgi kaynakları, hastanenin içinde yaşadığı doğal, sosyal, demografik, kültürel, politik, yasal ve ekonomik koşullarla ilgili bilgiler sağlar. İşletme içi bilgiler doğrudan doğruya işletmenin yapısı ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve kaydedilmesiyle elde edilebilir. Gerek işletmeler arası gerekse işletme içi olaylardan doğan hareketlerini izlemek, kaydetmek, sınıflamak, anlamlı bir şekilde özetlemek, sonuçları yorumlamak, gerektiğinde ilgililere uygun, tam ve zamanlı bilgiler vermek muhasebenin görevidir. Genel muhasebe veya ticari muhasebe kayıtları her işletmenin tutmak zorunda olduğu kayıtlardır. Bunların temel amacı işletmelerin belirli bir andaki durumunu veya öz varlığını göstermek (bilanço) ve belirli bir hesap döneminin faaliyet sonuçlarını ortaya koymaktır (kâr ve zarar hesabı). Muhasebe kayıtları yalnızca geçmişi yansıtmamalı; yöneticilere, faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirecek, geleceğe yönelik yeni kararların alınmasına temel oluşturacak geri-veri (feed-back) sağlamalıdır.

Muhasebe aşağıda sıralanan yönetim faaliyetlerine yardımcı olabilir.

- Uzun vadeli amaçların saptanmasına ve açık bir şekilde formüle edilmesine yardımcı olmak,

- Uzun ve kısa vadeli planların yapımına katılmak ve bu planlardaki amaçları parasal değerlerle ifade ederek hastanenin gelişimi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,

- Muhasebe politikalarını saptayacak hastane içi ve hastane ile üçüncü kişiler arasındaki değer hareketlerini izlemek ve faaliyet sonuçlarını bir rapor haline getirerek devlete ve diğer ilgililere sunmak,

- Standardları ve bütçeleri hazırlayarak hastanenin çeşitli faaliyetlerini koordine etmek ve kontrol yardımcı olmak,

- Hastane içi denetim teknikleriyle hastane varlıklarını korumak,

- Devlet müdahalelerinin, ekonomik ve sosyal baskıların hastane faaliyetleri üzerindeki etkilerini açıklamak ve yöneticilere rapor vermek.

Hastane muhasebesi, hastane işletmeleri için finansal sonuçlar doğuran ekonomik olaylara ilişkin verileri toplayan, belli yasalar uyarınca bu verileri kaydederek sınıflayan, analiz yoluyla değerlendiren ve elde ettiği sonuçları belli yasalar uyarınca belirli biçim ve usullerle ilgililere sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzenidir.

### 1.1. Hastane Genel Muhasebesi

Hastane dışındaki kişi ve kuruluşlara, hastanenin finansal yapısı hakkında bilgiler vermeyi amaçlayan muhasebe sistemidir.

Özel hastaneler, diğer sektörlerdeki işletmelere yönelik genel muhasebe prensipleri içerisinde Vergi Usul Kanunu ve bağlı vergi yasalarıyla, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunlarına uygun olarak muhasebe tutarlar. Ancak, çoğunluğu kamu hastanesi statüsünde olan hastanelerimizin muhasebe sistemini dört ayrı bölümde inceleyebiliriz.

### 1.2. Genel Bütçe Muhasebesi

Devletin Genel Bütçe Kanunları uyarınca hastanelere tahsis etmiş bulunduğu bir bütçeden fon harcamaya ve harcanan bu fonların kaydının tutulmasına yönelik bir muhasebe sistemidir.

Devlet Genel Bütçe Muhasebesi, devlet muhasebesi kurallarına uygun olarak Maliye Bakanlığına bağlı gelir ve gider saymanlıklarınca tutulmaktadır.

Hastanelerde tutulmakta olan genel bütçe muhasebesinin varlığını zorunlu kılan yasalar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye (Genel Muhasebe) Kanunu, Genel Bütçe Kanunları, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu, 657 Devlet Memurları Kanununun ve bu kanuna bağlı olarak çıkartılan yönetmelikler, tebliğler, sürekli ve süresiz uygulama talimatlarıdır.

Kamu hastanelerinde bilgi verme kademesinde, işletme sahibi olarak genelde Sağlık Bakanlığı, SSK Genel Müdürlüğü bağlantısı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, diğer bakanlık ve genel müdürlük teşkilatları gelmektedir. Hastaneler, işletme sahibi olan üst kuruluşlar dışında bütçe uygulamaları ve denetimi açısından Maliye Bakanlığı ve Sayıştaya da bilgi verme durumundadırlar.

### 1.3. Döner Sermaye Muhasebesi

Hastanelerde sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında bu hizmetlere bağlı olarak doğan atıl kapasitelerin kullanılmasını, sağlık hizmetlerine olan mevcut talebin değerlendirilmesi ve devlete ek bir gelir sağlanması amacıyla kurulan ve bu amaçlar doğrultusunda devlet tarafından döner sermaye isimli bir ödenek tahsis edilerek işletilen işletmelere "Döner Sermaye İşletmeleri" denilmektedir.

Hastanelerde uygulama açısından genel muhasebe işleyiş sistemine en çok benzerlik gösteren muhasebe sistemidir. Döner sermaye muhasebesinin

hastanelerimizde tutulma zorunluluğu, Sağlık Bakanlığı hastanelerinde 209 sayılı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile esenleştirme tesislerine verilecek döner sermaye hakkında kanundan ileri gelmektedir.

Döner sermaye muhasebesinde, işletme sahibi olarak ilgili bakanlığına (Sağlık Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı v.b.) denetim yetkilileri olarak da Maliye Bakanlığı ile Sayıştaya bilgi vermek durumundadır.

### 1.4. Dernek veya Vakıflar Muhasebesi

Hastanelerde, genel bütçe ve sermaye olanakları ile sağlanması mümkün olmayan acil ve zorunlu ihtiyaçları karşılamak ve diğer muhasebe sistemlerine bağlı kalmaksızın harcama yapmak üzere kurulmuş bulunan dernek ve vakıf işletmeleri bulunmaktadır. ilgili adı yanında güzelleştirme, geliştirme, koruma gibi nitelikleri de içeren dernek isimleri veya hastane adı yanında kurulan vakıf işletmeleri, hastanelerde işletme amaçları doğrultusunda harcamalarda bulunmak üzere geniş bir olanak sağlamaktadır.

Dernek statüsünde kurulan işletmeler Dernek Kanunu ve bağlı yönetmeliklere göre, vakıflar Türk Medeni Kanunu ve vakıflar hakkındaki tüzük hükümlerine göre kurulmakta bu mevzuata göre muhasebe sistemini geliştirmektedir. Dernekler İçişleri Bakanlığına, vakıflar ise Vakıflar Genel Müdürlüğüne bilgi vermek durumundadırlar.

### 1.5. Ayniyat Muhasebesi

Devlet kurulaşlarında "ayniyat" kelimesi, devlete ait taşınabilen, bir değer arz eden ve para ile ifade edilebilen mal ve malzemeler anlamına kullanılmakta olup, ayniyat muhasebesi bu mal ve malzemelerin alınması, korunması, depolanması ve tüketilmesine ilişkin kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

Ayniyat muhasebesinin temeli, 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu ve buna bağlı olarak çıkartılmış olan Ayniyat Yönetmeliği'ne dayanmaktadır.

### HASTANELERDE MALİYET MUHASEBESİ

Maliyet muhasebesi sanayi işletmelerinde doğmuş, teknoloji geliştikçe, işletmeler büyüdükçe, üretim evreleri arttıkça sorunları karmaşıklaşmış ve sağladığı bilgilerin işletme yönetimleri için önemi artmıştır.

Hizmet işletmelerinin kendine özgü ma-

liyetleme sorunları olduğundan, maliyet muhasebesinin gelişmesi ve yaygın kullanımı bu tip işletmelerde daha geç olmuştur. Ekonomik gelişmeyle birlikte çok sayıda işletmenin çalıştığı bir piyasada rekabet artmış, bu da işletmeleri maliyetlere daha çok önem vermeye zorlamıştır. Tüketicilerin etken olduğu bir piyasada amaçlara en iyi şekilde ulaşmak isteyen yöneticiler, maliyet muhasebesini kullanmaya önem vermişlerdir.

Sağlık hizmeti sunan hastanelerde, bugüne kadar maliyet muhasebesine dayalı bir maliyet hesaplaması kullanılmıştır. Yapılan maliyet hesaplamaları bir dönem boyunca, katlanılan tüm giderlerin toplam hizmet miktarına bölünmesi şeklindeki hesaplamalardır.

Maliyet muhasebesi bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin üretilmesi sırasında katlanılan maliyetleri, türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet cinsleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir.

Maliyet muhasebesinin konusu, bakış yönü farklı olmakla birlikte genel muhasebe ile çok sıkı bir bağlantısı vardır.

Maliyet muhasebesi, maliyetlerle ilgili rakamları genel muhasebeden ve diğer ilgili servislerden almakta, bunları üretimle ilgili çeşitli hesaplara kaydetmektedir. Satışlarla birlikte yeniden muhasebe kayıtlarına dönülmekte ve satışların maliyeti ile satış hasılatı genel muhasebede ilgili hesaplara kaydedilmektedir.

Her hastanede finans yöneticisine bağlı olarak çalışacak, genel ve maliyet muhasebesinden sorumlu bir muhasebe departmanının olması ve bu departmanın muhasebeden beklenen görevleri yerine getirebilmesi için yönetime sağlayacağı bilgilerin miktarı ve hesap ve kayıt düzeninin nasıl olacağı;

- Hastanenin büyüklüğüne,
- Verilen hizmetlerin çeşitliliğine,
- Örgüt yapısına ve
- Yönetimin özel isteklerine bağlıdır.

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi ilişkisinin şekli, hazırlanacak "hesap planı" ile belirlenir. Hesap planı, hastane yönetimi için gerekli bilgileri sağlama, değerlendirme ve raporlamada etkili araçtır.

Hesap planı;

- Muhasebede terminoloji birliğinin ve uygulama birliğinin sağlanması,
- Muhasebeden elde edilen bilgilerin karşılaştırılmasının sağlanması,

- Makro ekonomik bilgilerin sağlanması açılarından yararlı olacaktır.

Ancak bugüne kadar hastanelerin kullanabileceği tekdüzen bir hesap planı oluşturulamamıştır. Amerikan Hastaneler Birliği (AHA), finansman verileri kayıt ve toplanması için tekdüzeliği sağlayan esnek bir sistem önermiştir.

Maliyet Muhasebesinin başlıca amaçları şöyle özetlenebilir:

Birim Maliyetleri Saptamak:

Hastanenin ürettiği her çeşit hizmetin kaç mal olduğunu mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde saptayabilmektir. Hizmetlerin kaç mal olduğunu bilmek;

- Hizmetlere fiyat koymaya veya mevcut fiyatlarla karşılaştırmaya yarar.

- Genel muhasebenin kendisinden beklenen görevi tamamlayabilmesini sağlar.

- Gelir tablosunun ve satılan mal maliyeti tablosunun oluşmasına yardımcı olur.

- Üçüncü kişilere verilecek bilgiler sağlar. Devlete, bankalara, yargı organlarına işletme sahiplerine, yöneticilere v.b.

- İşletmelerin rekabet şartlarına göre kendilerini ayarlayabilmeleri için gerekli tedbirleri alabilmelerini sağlar.

Maliyet Kontrolüne Yardımcı Olmak:

- Maliyetleri "türleri" bakımından olabildiğince geniş bir ayrıma tabi tutar. Bu sayede, hangi (tür) cins maliyetlerde zaman içinde azalma veya artma olduğu kolayca saptanıp buna göre gereken önlemler zamanında alınabilir.

- Maliyetler sadece türleri bakımından değil, fakat yapıldıkları "yerler" bakımından da yakından izlenir ve kontrol edilir. Burada maliyetlerin katlandığı yer kadar, uygulanan üretim yöntemleri açısından da kontrol edilme olanağı ortaya çıkar.

- Maliyetleri "maliyet taşıyıcılar" (ürünler/hizmetler açısından) kontrolünü sağlar. Pahalıya mal olan hizmetlere dikkat çekilmesini sağlar.

- Maliyet muhasebesi sadece iç kontrol aracı olmakla kalmayıp, bazı durumlarda "dışarıdan yapılacak kontroller" için de bir araç olarak kullanılabilir.

### Planlamaya Yardımcı Olmak:

Maliyet muhasebesinin üçüncü önemli amacı planlamaya yardımcı olmaktır. Bütçe kontrolü ve standart maliyet sistemleri, bir maliyet dönemi için hazırlanan planlar, programlar ve bütçeler geniş ölçüde maliyet muhasebesinin geçen dönemler hakkında vermiş olduğu rakamlara dayanır.

### Karar Vermeye Yardımcı Olmak:

Maliyet muhasebesinin dördüncü önemli amacı işletmelerin alacakları kararlara yardımcı olmaktır. Belli durumlarda veya koşullar karşısında işletmeler maliyet muhasebesini kullanabilir. Üretim faaliyetlerini daraltma veya genişletme kararları, bizzat üretme veya dışardan satınalma kararları, satınalma veya kiralama kararları gibi.

Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine, o ürünün maliyeti denilmektedir.

Bu "üretim maliyeti" tanımlamasında özellikle şu üç noktaya dikkat edilmelidir.

- Bir faktör harcamasının, ürünün maliyetine dahil edilebilmesi için, bu harcamanın o işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olması gerekir. Örneğin; üretimde kullanılmayan makinelerin amortismanı üretim maliyetine girmez.

- Bir üretim faktörü harcamasının maliyet sayılabilmesi için, bunun para ile ifade edilebilecek bir değeri olması gereklidir.

- Maliyet tanımı, üretim maliyetini faktör harcamalarının bir işlevi (fonksiyonu) saydığı için üretim faktörü kapsamının yeterince belirlenmesi gereklidir. Sadece belirli üretim faktörlerinin harcanması değil, belirli bir üretim faaliyetini sürdürebilmek için gerekli diğer bazı maliyetler de üretim maliyeti kapsamı içinde yer alır.

Sağlık hizmeti üreten hastanelerde maliyet muhasebesi uygulanırken;

- Hastanelerin maliyet yapısını oluşturan üretim giderleri türleri incelenmeli, özellikleri ve sorunları incelenmelidir.

- Hastanelerde diğer işletmelerden farklı olan maliyet merkezleri ile ilgili yapı ve sorunlar incelenmelidir.

- Hastanelerde "maliyet taşıyıcıları" nelerdir ve bunlara maliyetleri nasıl yüklenir bu sorunları be-

lirlemek ve uygulanacak teknikler ve sorunlar belirlenmelidir.

- Bütün bunlar belirlendikten sonra elde edilen verilen hangi muhasebe sistemi ile kayıt edilen verilerin hangi muhasebe sistemi ile kayıt edilebileceği sorusuna geçilmelidir.

### 2.1. Hastanelerde Üretim Giderleri

Hastanelerde gider türlerini belirlerken maliyet muhasebesinden beklenen amaçlar sürekli gözönünde tutulmalı ve şu sonuçları elde etmeyi kolaylaştırmalıdır.

- Maliyetlerin hızlı, kolay ve sağlıklı bir biçimde hesaplanabilmesi,

- Etkili bir kontrole olanak vermesi,

- Planlama, karar verme bakımından yönetim gereksinmelerini karşılayabilmesi.

Giderlerin bir kısmı üretim giderleri, bir kısmı ise maliyet dışı giderlerdir. Giderlerin ayrıntılı bir şekilde sınıflandırılması, ayrıntılı analizlerin yapılmasını mümkün kılar. Hatta bazı durumlarda bazı gider türlerinin her gider merkezi için ayrı ayrı saptanması, gider minimizasyonu konusunda yönetime yardımcı olur. İyi bir hesap planı bir gider kaleminin hangi başlık altında kaydedilmesi gerektiği ve aynı zamanda hangi gider merkezi itibarıyla toplanacağı konusunda yardımcı olur.

Hastaneler sağlık hizmeti üreten işletmeler olduğu için bizi temelde ilgilendiren giderler, hizmet maliyetlerini oluşturan "üretim giderleri"dir.

Maliyet giderleri daha önce de tanımladığı gibi "sağlık hizmeti üretiminde ve üretime yardımcı faaliyetlerde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarı, bir başka deyişle sağlık hizmetini elde etmek amacıyla katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir."

Sağlık hizmetlerini elde edebilmek için ilk başta çok karmaşık ve çeşitli görülen giderleri üç grup altında (malzeme, işçilik, genel üretim giderleri) toplayıp ayrıntılarıyla ele alacağız.

En geniş anlamıyla sağlık hizmeti üretimi, amacıyla kullanılan her türlü maddeye malzeme denebilir.

Hastanelerin sağlık hizmeti üretimi amacıyla kullandıkları malzemelerin en küçük hastanede bile binlerce çeşidi bulunmaktadır. Hastanelerin kullandığı malzemeler genellikle 8 ana grupta toplanmıştır;

- Tıbbi malzeme,

- İlaç,
- Kimyasal malzeme,
- Kırtasiye,
- Temizlik malzemesi,
- Tuhafiye malzemesi,
- Genel malzeme,
- Teknik malzeme,

Her hastane kendi kullandığı binlerce çeşit malzeme için isim ve kod numaraları verilen bir malzeme kataloğu hazırlamalı ve bütün malzeme hareketlerinde bu kodlar kullanılmalıdır.

Malzeme yönetimi, üretim için kullanılacak malzemeler için planlama, satınalma, kalite kontrolü, teslim alma, stoklama, işletme içi malzeme akışını sağlama, stok değerlendirme, depolama faaliyetlerini içerir.

Hastaneler şu amaçları sağlayacak bir malzeme yönetimi sağlamalıdır:

- Sürekli ve aksaksız hizmet üretimine olanak vermek,
- Eldeki stoklara olabildiğince az kaynak bağlamak,
- Eldeki malzemeyi zaman ve emek bakımından en kolay şekilde ve güvenlik içinde bulundurmak,
- Belirli düzeydeki sağlık hizmetlerini en düşük malzeme maliyetiyle sağlamak.

Hastanelerde bu amaçları sağlayacak bir malzeme yönetimi sağlamak için: Satınalma Müdürlüğü, Ayniyat Saymanlığı, Döner Sermaye Saymanlığı, Bütçe-Mali İşler Müdürlüğü, ambar, depo ve servis malzeme sorumlusu ve eczane sorumlusu tarafından yürütülmekte olan malzeme hareketlerinin doğrudan doğruya üst yöneticiye bağlı bir "Malzeme Yönetimi Müdürlüğü" kurularak bu bölümler arasındaki koordinasyonun sağlanması malzeme yönetimindeki etkinliği arttıracaktır.

Hastanelerde farklılıklar görülmesine rağmen malzeme hareketlerini 4 fonksiyonla özetleyebiliriz:

- Satınalma
- Depolama ve Stok Kontrol
- Üretim Sevk

- Muhasebe

Malzeme kullanan bütün bölümler kullanacakları malzemeleri yıllık miktar, zaman, çeşit ve özellikleri ile ilgili bilgileri kapsayan istek fişlerini satın almadan sorumlu birime bildirirler.

Satınalma birimi istekleri finansal kaynaklar ve eldeki stoklar açısından değerlendirdikten sonra ihtiyaç tesbiti yapar.

Piyasa araştırmaları yapar ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre;

- Kapalı teklif,
- Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü,
- Açık teklif usulü,
- Pazarlık usulü ve
- Yarışma usullerine göre satınalmaya gider.

Firmalar belirlenen tarihte bu malzemeleri depolara teslim ederler. Malzemenin hastaneye kabulü sonucunda bir muayene komisyonu kalite kontrolü yapılarak ambara alınır.

Satılan malzeme ile ilgili depolarda ihtiyacı anına kadar bozulmadan, kırılmadan, çalınmadan saklanır.

Üretimden sorumlu olanlar üretimin aksaksız yürümesi için elde bol stok bulundurmaya, finansmandan sorumlu olanlar ise işletmenin faaliyetlerini stoklara asgari finansman kaynağı bağlamak isterler. Bir maddeden elde ne kadar stok bulundurulacağı, satın alınacak maddelerin bir seferde mi alınacağı, yoksa partiler halinde mi alınacağı stoklama ve satın alma giderlerine bağlıdır.

Fazla stok bulundurmak; finansal kaynakların bağlı kalmasına, depo amortismanı, depo kira giderlerinin artmasına, ekonomik değer kayıplarına, tarihli (miadlı) malzemenin süresinin geçmesine, stok kontrol işlemlerinin artmasına neden olur.

Az stok bulundurmak ise; sık sık satınalma gerektirdiğinden satınalma işlem ve nakliye giderlerinin artmasına, alış iskontolarından yararlanılmamasına ve üretim aksamalarına neden olabilir.

En uygun satınalma miktarını ifade eden "ekonomik sipariş miktarı" satınalma ve stoklama giderleri toplamının en düşük olduğu noktadır.

Eldeki stok miktarını ve sipariş miktarını belirleyen başka faktörler de vardır. Bu faktörler;

- Malzemenin günlük, aylık, yıllık kullanma miktarları,

- Satılma süresi, siparişin verildiği tarihten malzemenin işletmeye gelmesine kadar geçen süre,

- Elde bulunan stok miktarı,

- Emniyet stok miktarı olarak sıralanabilir.

Çeşitli üretim birimlerinden gelen istek fişlerinde hangi malzemenin ne miktarda, hangi servis tarafından, hangi iş için alındığına dair bilgiler yer alır. Ambardan üretime çekilen malzemelerin hangi servise (gider merkeze) gönderildiği ancak stok kontrol kartlarıyla izlenebilir. Ayrıca bölümlere gönderilen farklı tarihlerde farklı alış maliyeti ile alınan malzemelerin hangi alış maliyetine göre değerlendirileceği de ancak stok kontrol kartlarında uygun bir değerlendirme yöntemi ile sağlanabilir. Stok kontrol kartlarına çıkışlar bölüm isimleri ile yapılırsa maliyet hesaplama işlemlerine çok yardımcı olacaktır. Bilgisayar kullanılan hastaneler çıkışlarını bu yolla kolayca takip edebilirler.

Malzeme değerlendirme yöntemleri şu biçimde sıralanabilir;

- Maliyet esasına göre,

- Piyasa fiyatına göre,

- Sabit fiyatlarla değerlendirme.

## 2.2. Hastanelerde İşçilik (Personel) Giderleri

İşçilik, üretim veya diğer gerekli hizmetleri görmek amacıyla işletmede fikren ve bedenen veya her ikisiyle de çalışan insan emeğine verilen addır.

İşçilik gideri, maliyet muhasebesinde hizmete yüklenecek emek maliyetini vurgulayan bir kavramdır. Belirli bir zaman süresi içinde kullanılan emeğin karşılık değeri ise genellikle paradır ve ücret olarak anılır.

İşçilik giderinin oluşabilmesi için;

*Çalışanların işletmede bulunduğu zamanın saptanması:* Bunun için çalışanların işletmede bulunduğu süre içerisinde hangi işlerde kaç saat çalıştığının bilinmesi gereklidir. (Puantaj bölümünün görevidir. Hastanelerde yapılmamaktadır.)

*Çalışanların ücretlerinin tahakkuk ettirilmesi:* Çalışanların çalıştıkları süre, ilgili mevzuat ve kişisel özelliklerine göre her birinin bordrolarının oluşturulması zorunludur. (Personel servisi, tahakkuk servisi veya ilgili bölüm sorumlularının görevidir.

AMBAR	STOK KONTROL	MUHASEBE
1. Giriş fişleri kesilir.	1. Giriş fişleri faturadan alınan fiyatlarla değerlendirilir.	1. Giriş fişlerine dayanarak mahsup fişler kesilir.
2. Stok kartlarına girişler miktar olarak kaydedilir	2. Giriş miktar ve değerlerle ilgili malzeme stok kartlarına işlenir.	2. İlgili malzeme hesaplarına borç ve mali hesaplara alacak yazılır.
3. Kartlarda kalan yeni miktarlarda hesaplanır.	3. Kartlarda kalan yeni miktar ve değerler hesaplanır.	3. Çıkış fişleri çeşitli bakımlardan sınıflandırılır. Örneğin;
4. Çıkış fişleri kesilir.	4. Çıkış fişleri stok kartlarından alınan fiyatlara göre değerlendirilir.	a) Direkt-endirekt malzeme b) Direkt malzeme (Safhalara veya siparişlere göre) c) Endirekt malzeme
5. Stok kartlarına çıkışlar miktar olarak yazılır.	5. Çıkış miktar ve değerleri ile ilgili stok kartlarına işlenir.	4. Sınıflamalar sonunda ortaya çıkan gruplara göre mahsus döküm tabloları düzenlenir, fişleri kesilir.
6. Kartlarda yeni miktar bakiyeleri hesaplanır.	6. Kartlarda yeni miktar ve değer bakiyeleri hesaplanır.	5. Mahsup fişlerine dayanarak ilgili hesaplara borç ve alacak alacak kayıtları yapılır. a) Borçlanacak hesaplar; Örneğin; malzeme kullanım, İmalat, imalattaki malzeme, sipariş, Maliyet yarı hesapları. b) Alacaklanacak hesaplar; Örneğin; Malzeme ambarı (ana hesap), malzeme grup (yardımcı hesap) hesapları.
7. Malzemenin verildiği yerleri gösteren döküm tabloları düzenlenir.		

*Belli bir dönem için tahakkuk ettirilen işçilik giderlerinin o dönemde üretilen hizmetlere yüklenmesi: (Maliyet muhasebesinin görevidir.)*

- Hastaneler hizmet işletmeleri olduklarından emek yoğun işletmelerdir. Malzeme genellikle edilgen bir maliyet ögesi sayılırken işçilik, üretimi ve maliyetleri doğrudan doğruya etkileyen bir maliyet ögesidir. Çünkü ancak malzemeyi kullanan işçü ve tesisat ne derecede verimli çalışırsa, malzemenin verimliliği de o ölçüde artar. Verimliliği arttırmak ve böylece maliyetleri düşürmek, çalışanların yetenek ve isteğine bağlıdır.

- İşçilik stok edilemez. Buna karşılık üretim dursa bile işçilik giderleri işlemeye devam eder.

- Hastanelerde işçilik giderlerine çıplak ücretlerin üzerine bazen mevzuat gereği, bazen de çalışma koşulları ve işin özelliği nedeniyle çeşitli ekler yapılabilir. (Örneğin, nöbet ücretleri, sağlık sınıfı tazminatları, radyasyon zammı vb.)

- Ücretlerin hak sahiplerine ödenmesi çeşitli hesap, kayıt ve finansal sorumluluk yükler.

### 2.3. Hastanelerde Genel Üretim Giderleri

Direkt işçilik ve malzeme dışında kalan ve üretimle ilgili bütün giderler Genel Üretim Gideri (GÜG) başlığı altında toplanabilir. (Örneğin; elektrik, su, amortisman, araştırma, geliştirme gibi) Sağlık hizmeti üretimi dışında kalan bütün hastane faaliyetlerinin giderleri, sağlık hizmetleri için GÜG anlamındadır. (Örneğin; çamaşırhane, yemekhane, tamir, bakım gibi)

- Bu tip maliyetlerle mamuller arasında direkt bir ilişki yoktur.

- Bu maliyet grubu birbirinden çok farklı nitelikte birçok maliyetin birleşmesiyle oluşur. Bun-

ların bir kısmı sabit, bir kısmı değişken giderdir. (Örneğin; amortisman sabit, enerji gideri değişkendir.)

- Bu maliyetlerin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterir. Bazı aylar çok, bazı aylar ise oldukça yüksek olabilir.

- Bu maliyetlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir.

GÜG'ün maliyetlere yüklenebilmesi için iki yol izlenebilir:

1. Bir döneme ait bütün giderlerin kesin tutarlarının alınmasını beklemek. Genellikle küçük işletmeler bu yolu seçer.

2. Bir dönem için GÜG'ün bütçelenmesi ve bu bütçe üzerinden o dönemde üretilen mal ve hizmetlere götürü yükleme yapmak.

GÜG bütçesi yapılırken, bütçelenen dönem ne kadar üretim yapılacağı ve ne gibi giderler yapılacağını kararlaştırmak gerekir. Böyle bütçelenen GÜG ile fiili GÜG arasında fark çıkabilir. Çıkan fark muhasebe kayıtları ile düzeltilir.

GÜG, her ne kadar direkt hammadde ve işçilik kadar mamullerle doğrudan doğruya ilgilendirilemiyorsa da en az bu giderler kadar hizmet maliyetinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bu nedenle GÜG'ün maliyetlere aktarılması için seçilecek "dağıtım ölçütleri" giderle hizmet arasındaki ilişkiyi gerçeğe en yakın biçimde ortaya koyarak, mantıklı bir ölçü olmalıdır.

Dağıtım ölçütü, gider merkezine direkt olmayan giderlerin gider merkezlerine dağıtımı için kullanılan birtakım araçlardır. Ölçüt seçiminde kural, dağıtılacak giderin niteliğine en uygun ve değişimini en iyi izleyebilecek bir ölçütü seçebilmektedir. Bu ölçüt, maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından

Sağlık Personeli	Yardımcı Sağlık Personeli	Teknik Personel	İdari Personel
Uzman Hekim	Hemşire, Ebe-Hemşire	Mühendis	Hastane Müdürü
Asistan Hekim	Hemşire Yardımcısı	Teknisyen	Hast. Md. Yardımcısı
Pratisyen Hekim	Ebe	Teknisyen Yard.	Ayniyat Saymanı
Diş Hekimi	Anestezi Teknisyeni	Santral Memuru	Bilgisayar Operatörü
Eczacı	Ameliyathane Teknisyeni	Şoför	Sağlık İstatistikçisi
Biyolog	Laboratuvar Teknisyeni	Aşçıbaşı, Aşçı	Arşiv Memuru
Diyetisyen	Röntgen Teknisyeni	Terzi	Halka İlişkiler Memuru
Klinik Psikolog	Diş Protez Teknisyeni	Çamaşırhane	Hasta Kabul Memuru
Tıbbi Teknolog	Eczacı Teknisyeni	Bahçıvan	Daktilograf
Sosyal Çalışmacı	Diğer Sağlık Teknisyenleri	Diğer Personel	Ambar ve Depo Memuru
Çocuk Gelişim Uzmanı			İmam-Gassal
Radyasyon Fizikçisi			Hizmetli
Diğer Personel			Diğer Personel



seçilir. Bu maliyet birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise, birkaç ölçütün birleşmesiyle meydana gelen kombine bir dağıtım ölçütü kullanılabilir.

#### 2.4. Hastanelerde Gider Merkezleri

Gider merkezi, birbirinden ayırilebilen fakat kendi içerisinde benzer faaliyetleri kapsayan ve bu faaliyetler için katlanılan giderlerden sorumlu bir kişinin bulunduğu örgüt birimleridir. Bir başka deyişle, giderlerin yapıldığı veya yüklenildiği hesap üniteleridir. Gider merkezi fiilen giderlerin tüketildiği fiziki bir yer olabileceği gibi, maliyetleri he-

### BÖLÜMLER

### MALİYET DAĞITIM ÖLÇÜTLERİ

Anestezi	1. Hizmet edilen hasta adedi. 2. Anestezi için kullanılan saat miktarı
Kan Bankası	Verilen her 500 cc.lik kan miktarı
Bazal Metabolizma	Yapılan test miktarı
Klinik Patoloji	Tetkik sayısı
Steril Depo	1. Üretilen hizmetin parasal değeri 2. Bölümlere gönderilen aletlerin değeri veya yüzdesi
Doğumhane	Doğum adedi
Diyet	Öğün sayısı
E.K.G.	Tetkik adedi
Ev İdaresi	Saat miktarı (m <sup>2</sup> 'ye göre)
Oksijen Tedavi	Verilen oksijen saat miktarı
Tıbbi Gazlar	1. Sayaç varsa sayaç göstergesi (m <sup>3</sup> ) 2. Gaz uygulama sayısı veya süresi
Tıbbi Cihazlar	1. İstek belgesi sayısı 2. İstek belgelerin ağırlık verilerek bulunan sayı
Çamaşırhane	1. Yıkanan çamaşır miktarı (kg) 2. Adet olarak yıkanan çamaşır miktarı
Terzihane	1. Adet olarak dikilen parça miktarı 2. Dikilen metre olarak miktarı
Personel Yatakhanesi	Misafir edilen personel sayısı
Teknik Bakım Onarım	Kullanılan iş saati
Ulaştırma Hizmetleri	Kullanılan kilometre
Hemşirelik Koleji	Öğrenci sayısı
Hemşire Lojmanı	Kalan hemşire sayısı
Hemşirelik Bakımı	1. Kullanılan saat 2. Kullanılan gün miktarı
Sihhi Tesisat	1. Kw/saat 2. Kilogram (ağ. buhar) 3. Radyatör adedi 4. Metreküp hacim
Ameliyathane	1. Ameliyat adedi 2. Ameliyathanelerin kullanılma saati
Eczane	Bölümlere gönderilen ilacın TL olarak değeri
Devamlı Bakım ve Ayılma Oda.	Hastanın kalış saati
Röntgen	Film adedi (ağırlıklı)
Radyoterapi	Röntgen tedavi adedi
Arşiv	1. İşlem sayısı 2. Dosya sayısı
Sosyal Servis	1. Verilen hizmet saati 2. Vaka adedi
Amortismanlar	m2
Mali Giderler	m2
Genel Giderler	m2
Bakım Giderleri	m2
Isıtma Giderleri	m2
Çamaşırılık	Kg
Beslenme Giderleri	1. Tedavi günü sayısı 2. Öğün sayısı
Tıbbi Klinik Giderleri	Tedavi günü sayısı
Tıbbi Konsültasyon Giderleri	Yüküm (yapılan konsültasyon) sayısı
Diğer Yönetim Bölümleri	Maksimum kapasite

saben yüklendiği bir hesap ünitesi de olabilir.

Maliyet merkezlerinin ayırımında göz önünde tutulacak ilk kriter, üretim koşullarının benzerliğidir. Ancak maliyet merkezlerinin ayırımındaki tek kriter bu değildir. Üretimin içinde gerçekleştirildiği yerlerin maliyetlerini o merkezlerden çıkan birimlere yüklemek kolaydır. Bünyesinde üretim faaliyeti yapılmadığı halde, işletmenin faaliyetlerde bulunabilmesi için yardıma gereksinim duyulan bazı merkezler olabilir. Maliyet yerleri ayırımında söz konusu olabilecek bazı ölçütler şunlardır;

- Maliyetleri hizmetlere yükleme olanağı,
- Üretim koşullarının tekdüze olması,
- Sorumluluk alanlarının ayrılması,
- Üretimin yer olarak dağılışı

En önemli ayırım ölçütü maliyetleri hizmetlere yükleme olanağıdır. Bu ölçütler ışığında gider merkezlerini aşağıdaki gibi gruplayabiliriz:

*Yönetim Bölümleri (Yardımcı Gider Merkezleri):*

- Başhekimlik
- Personel Müdürlüğü
- Satın Alma Müdürlüğü
- İstatistik Bürosu
- Hasta Kabul Bürosu
- Resmi Yazılar Bürosu
- Fatura Tahakkuk Bürosu

*Destek Hizmetleri Bölümleri (Tali Giderler Merkezleri):*

- Hemşire Lojmanı
- Hemşire Müdürlüğü
- Arşiv
- Çamaşırhane
- Terzihane
- Tıbbi Gazlar
- Tıbbi Cihazlar
- Diyet
- Merkezi Sterilizasyon
- Eczane
- Poliklinik Hizmetleri Müdürlüğü
- Klinik Hizmetleri Müdürlüğü
- Özel Hizmet Bölümleri (Tali Gider Merkezleri):

Klinik Patoloji

Radyoloji

Kan Bankası

Anesteziyoloji

Ameliyathane

*Tıbbi Hizmet (Yatan Hasta) Bölümleri (Esas Gider Mrk.):*

Genel Cerrahi

Göğüs Cerrahi

Göz Hastalıkları

Kadın Doğum

K.B.B.

Nöroşirürji

Ortopedi

Plastik Cerrahi

Acil Servis

Dahiliye

Dermatoloji

Üroloji

2.5. Hastanelerde Maliyet Dağıtımı

Maliyet muhasabesi bir bakıma bir maliyet dağıtımı sorunu olarak nitelendirilebilir. Buraya kadar anlatılan konuların ve bu anlamda yapılacak hesap ve kayıtların amacı toplu olarak ortaya çıkan birtakım maliyetleri hizmet birimlerine "en doğru" şekilde dağıtabilmektir. Maliyet dağıtım tablosunda üç türlü dağıtım yapılır:

1. Üretim giderlerinin (Malzeme, işçilik, genel üretim giderlerinin) gider merkezlerine dağıtılması (I. dağıtım).

2. Yönetim, destek ve özel hizmet gider merkezlerinde I. dağıtım sonunda toplanan maliyetlerin tıbbi hizmet (yatan hasta) gider merkezlerine dağıtılması (II. dağıtım).

3. I. ve II. dağıtım sonunda tıbbi hizmet yerlerinde toplanan maliyetlerin o hizmet bölümlerinde üretilen hizmet birimlerine dağıtılması (III. dağıtım).

2.6. Hastanelerde Maliyet Taşıyıcıları

Genel olarak bir işletmenin yarattığı her değer ve hizmet bir maliyet taşıyıcısı sayılabilir. Ancak hastanelerde;

- Üretilen çok farklı nitelikteki hizmetin içiçe verilmesi,

- Her hastanın farklı çevre, eğitim ve genetik özellikleri ile hastaneye gelmesi ve

- Her hastanın farklı tanı ve tedavi olarak hastaneden ayrılmaları, hizmetlerin tanımlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle hastaneler için tek tip çıktı birimini bulmak zorlaşmaktadır.

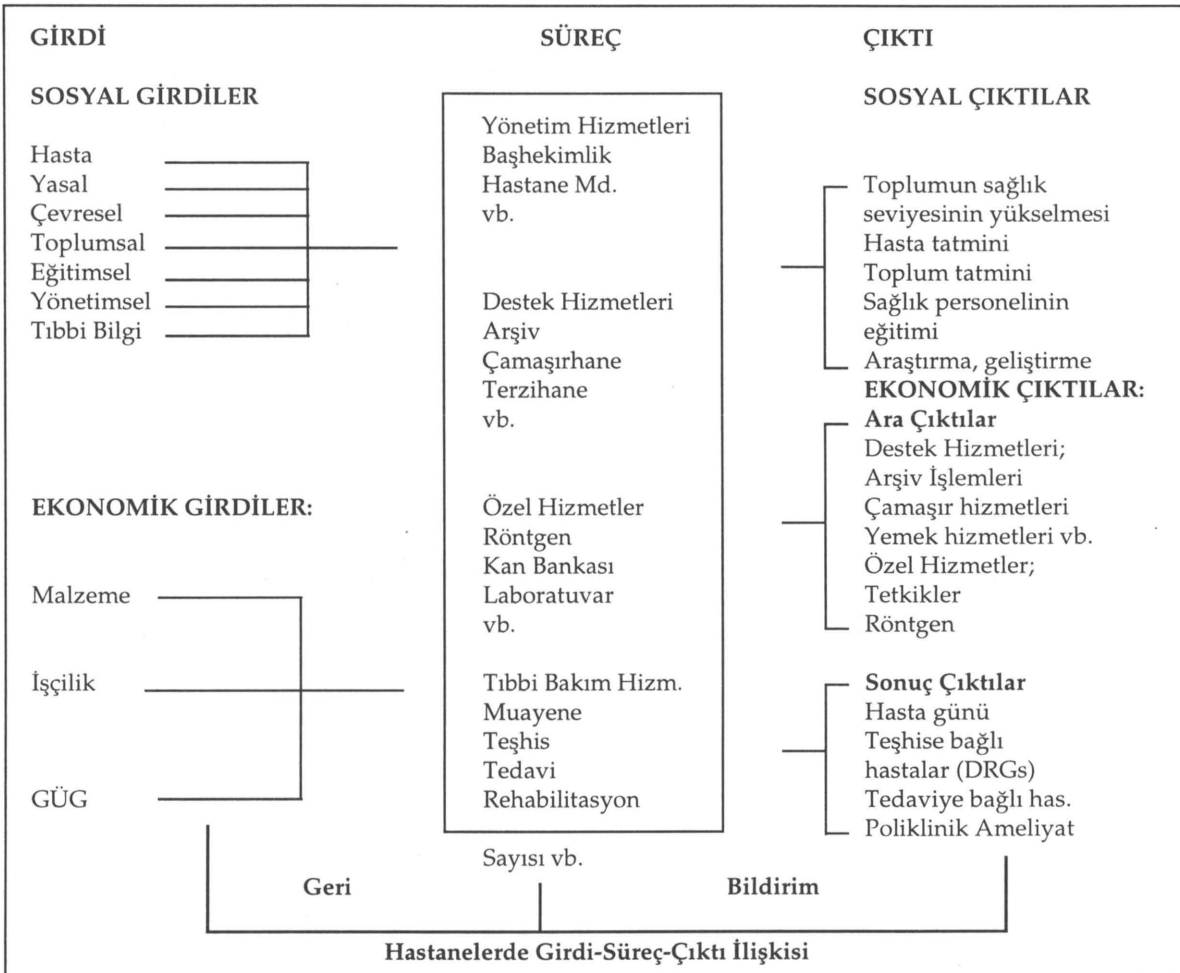
Hastanelerdeki sağlık hizmeti üretimini sistem yaklaşımı ile ele alıp tanımlamak mümkündür. Buna göre hastaneler dinamik, değişken bir çevre içinde aldıkları girdileri dönüştürme sürecinden geçirerek çıktılarının önemli bir kısmını yine çevresine veren, geribildirim mekanizmasına sahip organizasyonlardır. Bir bütün olarak hastane sistem yaklaşımıyla tanımlanabileceği gibi, hastane içindeki çeşitli hizmet birimleri de birer alt sistem olarak tanımlanabilir. Bu alt sistemler, sistemin işleyişini kolaylaştıran ve/veya iyileştiren sistemlerdir.

Hastanelerin ana girdisi çeşitli sağlık girdisi çeşitli sağlık gereksinimi ve istekleri olan hastalardır. Bunun yanında hastanenin sağlık bakım hiz-

metlerini yürütebilmesi için yasal, toplumsal, çevresel, finansal, yönetsel ve tıbbi bilgi gibi pek çok girdiye ihtiyaç vardır. Sağlıkla ilgili yasa, tüzük, yönetmelik ve yönergeler, hasta bakım sisteminin yazılı formal girdileridir. Toplumsal ve çevresel girdiler hastane için, hasta istek, gereksinim ve tepkileri anlamına gelmektedir. Bunlar ulaşım olanakları olabileceği gibi, toplumun hastalık dokusu ve hijyen şartları da olabilir. Bunlar maliyetlerle ilgili ileri araştırmalarla tespit edilecek sosyal girdilerdir.

Bunun dışında hasta bakım sürecini işletebilecek ve üç ana başlıkta (malzeme, işçilik, GÜG) toplayabileceğimiz, daha önceki konularda işlenen ve parasal değerlerle ifade edebileceğimiz üretim faktörlerinin hastaneye girmesi gerekmektedir. Diğer üretim sistemlerinde sadece bir veya birkaç malzeme değişim sürecinde çıktıya dönüşürken, hastanelerde herbiri diğerinden farklı hasta çıktıya dönüşebilmektedir.

Hastanelerde temel girdi olan hasta, hastane



içerisinde muayene, tetkik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon süreçlerinin bir veya birkaçından geçer. Ancak bu hizmetlerin verilebilmesi için hastanede yönetim hizmetleri, destek hizmetleri ve özel hizmetler süreçlerinin bu hasta bakım sürecinin iyi ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaları gerekir.

Hastanelerin en önemli girdisi olan hasta hastaneden iyileşmiş, aynen veya ölü olarak çıkabilir. Ölümü hastanenin istenmeyen çıktısı olarak nitelersek, iyileşme ve kısmi iyileşme hallerini hasta tatmini olarak nitelendirebiliriz. Hasta tatminlerinin bütünü de toplam hasta tatmini yaratır. Bunlar hastanenin sosyal çıktılarıdır.

Maliyet hesaplamalarına esas olacak, üzerine maliyet yüklenebilecek, sayılabilen, ölçülebilen somut, ekonomik hastane çıktıları şöyle sıralayabiliriz.

#### *Hasta Yatağı Sayısı*

- Yetişkin hasta yatağı,
- Çocuk hasta yatağı,
- Yeni doğan bebek yatağı,
- Poliklinik yatağı.

#### *Hasta Sayısı*

- Yatan hasta,
- Poliklinik hastası,
- Türdeş hasta sayısı,
- 999, 300, 150, 70, 50 Başlıklı hastalık sınıflandırması listesindeki her grup,
- Teşhise bağlı hasta sayısı (Dahiliye h.),
- Tedaviye bağlı hasta sayısı (Hemodiyaliz tedavisi)

#### *Hasta Günü Sayısı*

- Hastanede kalış gün sayısı,
- Ortalama yatış gün sayısı,
- Yatak işgal oranı,
- Devir aralığı.

#### *Poliklinik Sayısı*

- Servislere göre poliklinik sayısı,
- Yaşa göre poliklinik sayısı,
- Cinsiyete göre poliklinik sayısı,
- Ücret ödeme biçimlerine göre poliklinik sayısı,

#### *Ameliyat Sayısı*

#### *Diğer Çıktılar*

- Destek hizmet çıktıları,
- Özel hizmet çıktıları.

Maliyet hesaplamaları için hastanelerde klinik bilgileri ve yönetime ait yeterli istatistiksel bilgi olmalıdır ve bunların devamlı geliştirilmesi ve aktarılması gerekmektedir. Hastane yönetimlerinin maliyet, fiyatlama, yönetim kararlarını ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için entegre bir bilgi sistemine ihtiyaçları vardır. Hastanelerde bulunması gereken asgari veriler şöyle sıralanabilir:

### HASTANELERDE FİNANSAL YÖNETİM

İşlemlerde olduğu gibi hastanelerde de finansmanın kapsadığı konularda ve finans fonksiyonunda da son yıllarda önemli değişiklikler olmuştur. Bugüne kadar finans yöneticisinin temel görevi muhasebe kayıtlarını tutmak, belirli dönemler sonunda finansal raporları hazırlamak olduğu halde, günümüzde finans fonksiyonu genel yönetim fonksiyonu içerisinde gittikçe artan önem kazandırmıştır.

- Hastane sisteminin gelişmesi ve buna bağlı

#### Hastaya Ait Veriler

Hasta tanımı  
Hasta teşhisleri  
İkinci derece teşhisler  
Cerrahi işlemler  
Yaş  
Cins  
Hastanede kalış süreleri  
Hekim tanısı  
Hasta istekleri

#### Hasta Geliriyle İlgili Veriler

Ödeyici tanımı  
Gelir merkezleri  
Arşiv belgeleri

#### Maliyet Verileri

Bütçe  
Standart maliyetler  
Performans İstatistikleri  
Genel muhasebe verileri  
- Yatak kapasitesi (hastaneye servise ait)  
- Personel sayıları ve dağılımı  
- Malzeme, araç-gereç sayı ve çeşitleri  
Gider merkezleri maliyetleri  
- Tıbbi bakım  
- Özel hizmet  
- Destek  
Maliyet raporları  
Maliyet yükleme oranları  
Amortismanlar

olarak hastane yönetimlerinin büyük finansal kaynaklar kullanması,

- Bugüne kadar hastanelerde karar verme durumunda bulunan üst yöneticilerin iş idaresi ve finansal yönetimle ilgili eğitimlerinin olmaması,

- Finansman tekniklerinin ve maliyet unsurlarının karar vermede ve yönetimde önemini artması,

- Sağlık hizmetlerinin, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak pahalı ve kompleks hizmetler haline gelmesi,

Hastanelerde finansal yönetimin önemini arttırmıştır.

Hastanelerde bilgi toplama, bilgi depolama, kontrol ve bilgilerin analizinde bilgi-işlem teknikleri kullanılmaya ve yönetimde doğrusal programlama, oyun teorisi, sinilasyon gibi esas itibarıyla matematik teknik ve modellerden yararlanılmaya başlanılmıştır. Bu gelişmeler planlama ve kontrol tekniklerinde de önemli ilerlemelere yol açmıştır. Planlama ve kontrol tekniklerinde gelişmeler bir bütün olarak hastanenin finansal hedeflerinin sayısal olarak saptanmasını, bu hedeflerin bölümler veya hizmet grupları itibarıyla ayırımını, gelişmelerin ölçülmesini, alınan sonuçların önceden saptanan standartlara göre değerlendirilmesini ve uygulamada plan ve hedeflerden sapmaların tesbiti halinde düzeltici önlemlerin zamanında alınmasına olanak vermektedir. Hastanenin hedeflerine etkin bir biçimde ulaşabilmesi için planlama ve kontrole olan ihtiyacın artması finans yöneticisinin görev ve sorumluluklarını arttırarak onu hastane yönetiminde önemli bir pozisyona getirmiştir.

En dar tanımıyla finans yöneticisinin görevi ve sorumluluğu "Hastanenin ihtiyaç duyduğu fonların zamanında sağlanması ve döner değerlerin yönetimi" dir. Günümüzde finans yöneticisinin bu görev ve sorumluluğuna hastanenin değerini maksimize etmek de ilave edilmiştir.

Finans yöneticileri bu görev ve sorumlulukları yerine getirirken üstlendiği roller dört ana kategoride toplanabilir:

- *Planlama:* Finansal planlama yapabilmek için hastanenin kısa ve uzun vadeli amaç ve hedeflerini belirleyen hizmet üretimi ve yönetim planlarının belirli olması gerekir ve finans yöneticisinin bu hedeflerin saptanmasına katılarak, bu bilgilerin ışığında hastanenin kısa ve uzun vadeli finansal gereksinmesini planlaması gerekir. Etkin bir planlama büyük ölçüde finansal araç ve analizlere dayanmaktadır. Planlama fonksiyonu yerine ge-

tirilirken finans yöneticisinin kullandığı başlıca teknik bütçelemedir. Ülkemizde kamuya ait hastaneler sağlık sistemimizin % 95'ini oluşturduğu için genel bütçe, katma bütçe ve döner sermaye esasına göre finansal kaynaklarını sağlayan hastaneler bile bu kaynaklarla ellerine geçen kaynakları "İşletme bütçesi" tekniğine göre yeniden düzenlemeleri ve geleceğin belirsizliği konusunda hazırlanan bu bütçe ve planlama esneklik ve değişik koşullara göre farklı finansman seçeneklerini ve çözüm yollarını önererek hazırlamaları gerekir.

- *Aktiflerin (Varlıkların) Yönetimi:* Finans yöneticisinin fonksiyonları arasında yer alan "kaynak kullanımı, kaynakların çeşitli aktif değerlere yatırılması" fonksiyonu, ülkemizde olduğu gibi finansal kaynakların kıt olduğu koşullarda finansal kaynak sağlama fonksiyonunda daha ağırlıklı olarak karşımıza çıkmaktadır. Finans yöneticisi zaten kıt olan kaynakları ister döner, ister sabit değerlerle yatırsın, yatırılan her liranın alternatif maliyeti (fırsat maliyeti) olduğunu unutmamalı ve kaynak kullanımında hastane değerini yükseltmek hedefini hep gözönünde tutmalıdır.

- *Harcama Kalemleri ile Performans Kalemlerinin Birlikte Ortaya Konulması:* Finans yöneticisinin, finansman ve muhasebe bilgilerinin yanında hastane üretim sistemi ile ilgili bilgileri olmalı, sağlık hizmeti ile ilgili bilgileri sağlayacak bilgi sisteminin gelişmesini sağlamalı ve kaynak planlaması ve dağıtımına paralel yapılmasını ve bu işleri departmantal baza kadar indirilmesi gerekmektedir. Bu finansal yönetiminin başarısını arttıracaktır. Finans yöneticisinin bu anlamda hastanenin üretim ve yatırım politikalarının saptanmasında önemli görev ve katkısı vardır. İşletme bütçesi teknikleri ile hastane bölümlerinin üretim ve yatırımları ile finansal kaynakları arasındaki uyumu sağlamak finans yöneticisinin önemli görevidir.

- *Denetim:* Finans yöneticisi hastane amaç ve hedeflerine göre yaptığı planlamanın denetimini yapmak zorundadır. Bir dönem için işletme bütçesi tekniğine göre hazırlanmış hastane bütçesi finans için bir standart oluşturmaktadır. Dönem sonunda finansal raporlar ve üretim raporlarında alınan sonuçlar ve bunlar üzerinde yapılacak finansal analizlerle finansal yönetim o dönemi denetleyebilir. Başarısızlıklar;

- Hastanenin yeterli yatak işgal oranına ulaşamaması veya sağlık hizmetinin yeterli düzeye ulaşamaması,

- Üretim giderlerinin aşırı derecede yüksek olması, alacakların zamanında tahsil edilememesi (SSK ve Emekli Sandığından alacaklar gibi.),

- İyi bir malzeme satın alma ve stoklama uygulanamaması,
- Uygun maliyet çalışmaları yapılmaması,
- Duran varlıklara aşırı yatırım yapılamaması,
- İyi bir büyüklüğün seçilememesi,
- Yönetimle ilgili başarısızlıklar (koordinasyonsuzluk, bilgi eksikliği, görüş ayrılıkları vb.) gibi nedenlerle ortaya çıkabilir.

Finans yöneticilerinin gittikçe artan önemine paralel olarak hastane örgüt yapısı içindeki yerleri ve statüleri yükselmiştir. Finans yöneticisine verilen ünvan ne olursa olsun hastane örgüt yapısı içindeki yeri en yüksek kararı alma ve yürütme organına yakın olmalıdır. Üst yönetime bağlı olarak çalışan finans yöneticisi ve ona bağlı finansal organizasyon şöyle olabilir:

#### SONUÇ ve ÖNERİLER

- Hastanelerde çeşitli başlıklarda, farklı muhasebeler tutulmaktadır. Devlet ve üniversite hastanelerinde halen tutulmakta olan muhasebe çeşitlerini biraraya getirecek, yöneticilere karar almalarında yardımcı olacak, tam bilgi verebilecek, maliyet muhasebesi hesaplarını da içeren "Tek

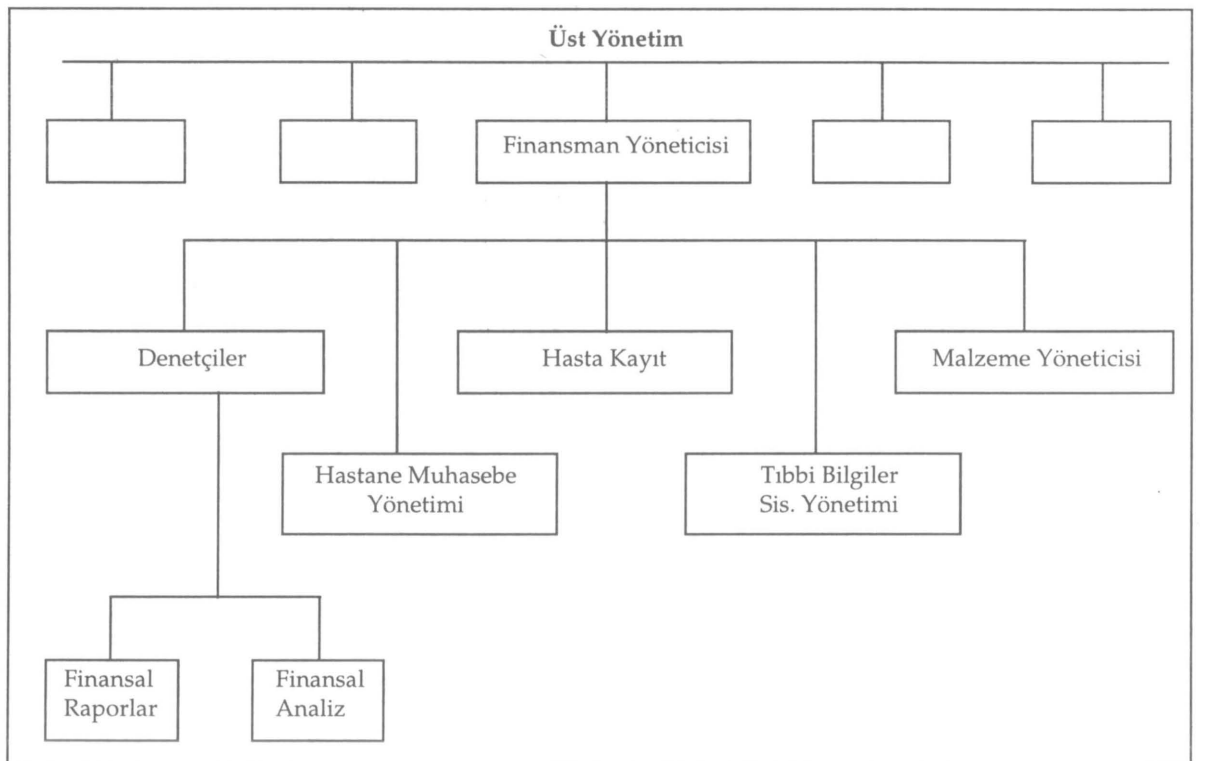
düzen hesap planı"nın önce geliştirilip, uygulamaya geçilmesinde yarar olacaktır.

- Hastanelerde maliyet muhasebesine dayalı maliyet hesaplamaları yapılmamaktadır. Yapılmakta olan çalışmalarda veri yetersizliği nedeniyle zorlukla yapılmaktadır. Öncelikle maliyet muhasebesi ile ilgili, hasta dosyalarında olması gerekli bilgiler, sağlık hizmeti üretimi, destek ve özel hizmet üretimi ile ilgili veriler, yönetimle ilgili verileri ve finansal verileri kapsayan bir hastane enformasyon (bilgi) sisteminin kurulması gerekmektedir. Hastanelerde oluşan farklı maliyetlerin bir denetim kriteri olarak sayılması hastanelerde maliyet muhasebesinin gelişmesine yararı olacaktır.

- Devlet hastanelerde finansal yönetimi üst yönetim tarafından yapılmakta, döner sermaye ayrı bir işletme olarak görülmekte ve modern finansal teknikler kullanılmaktadır. Yukarıda teorik olarak sunulan finans eğitimi almış finans yöneticisinin hastanelerimizde örgüt yapısı içinde yer alması sağlığa ayrılan kıt kaynakların etkin kullanımını sağlayacaktır.

#### KAYNAKLAR

GEORGOPOULOS, Basil S. and Floyd C. MANN. "The Hospital as an organization", Jonathan S. RAKICH and Kurt DARR (Eds.) Hospital Organization and Ma-



nagement: Text and Readings, Spectrum Publications, Inc., ss. 19-28, New York, 1978.

BRUTTOMESEO, Kathleen A. "Variable Hospital Accounting Practices" J.O.N.A. Vol. 15, No. 10, October, 1985.

HERZLINGER, Regin. "The Hyatt Hill Health Center", Anthony R. KOVNER and Duncan NEUSAUSER (Eds.) Health Services Management: A Book of Cases. Health Administration Press, ss. 41-58, Ann Arbor, Michigan, 1986.

FAY, Clifford T., Richard C. RHOADS, Robert L. ROSENBLATT. Managerial Accounting for the Hospitality Service Industries. Wm. C. Brown Company Publishers, Dubuque, 1979.

COLTMAN, Micheal M. Hospitality Management Accounting. Columbia Institute of Technology Publishing Company, Inc., Boston, 1982.

KUKLA, Steven F. Cost Accounting and Financial Analysis for the Hospital Administrator. American Hospital Publishing, Inc., Chicago, Illinois, 1986.

RAKICH, Jonathon S. and Kurt DARR, Hospital Organization and Management: Text and Readings. Spectrum Publications, Inc., New York-London, 1978.

SAFIAN, Keith F. "University Hospital Pharmacy", Anthony R. KOVNER and Duncan NEUSAUSER (Eds.), Health Services Management: A Book of Cases. Health Ad-

ministration Press, ss. 59-74, Ann Arbor, Michigan, 1986.

BERMAN, Howard J., Lewis E. WEEKS, Steven F. KUKLA. The Financial Management of Hospitals. Health Administration Press, Ann Arbor, Michigan, 1986.

NEUSAUSER (Eds.), Health Services Management: A Book of Cases. Health Administration Press, ss. 59-74, Ann Arbor, Michigan, 1986.

SNEIDER, Richard M. and Patrick F. ABRAMI. "Choosing the Right Information System for your Hospital". Healthcare Financial Management. Vol. 39, No. 6, ss. 44-46, June, 1985.0

BOLING, Michael J. and Edward J. ZAK. "Integrated Information Systems Offer Big Benefits." Healthcare Financial Management. Vol. 39, No. 7, s. 114, July, 1985.

ESMOND, Truman H. Jr. Budgeting Procedures of Hospitals. American Hospital Publishing, Inc, 1982.

CLEMENT, Jan P, GAPENSKI, C. LOUIS "Health Care Financial Management Curriculum Content" The Journal of Health Administration Education 12.1 Winter, 1994.

HERKIMER, Allen G, "Understanding Health Care Accounting" An Aspen Publication, Maryland, 1989.

BECK, Donald F, "Basic Hospital Financial Management", An Aspen Publication Maryland, 1989.

CLEVERLEY, William O., "Essentials of Health Care Finance" An Aspen Publication, Maryland, 1992.