

Sağlık Kurumlarında Bölüm (Departmental) Maliyetlendirme: Bir Kamu Hastanesinde Örnek Uygulama

Departmental Costing In Health Institutions: A Case Implementation In A Public Hospital

İbrahim YÜKSEL¹

Başvuru Tarihi / Received: 16.07.2021

Kabul Tarihi / Accepted: 21.12.2021

Araştırma / Research

Öz

Son yıllarda hastanelerde yapılan mali analizler ile sağlık harcamaları kontrol altına alınmaya çalışılmaktadır. Mali analizlerin etkin ve verimli yapılabilmesi için sağlık hizmet süreçlerinde ortaya çıkan gelirler ve maliyetler birbiri ile ilişkilendirilerek analiz edilmelidir. Hastanelerde sunulan sağlık hizmet çeşitliliğinin fazla olmasından dolayı gelir analizlerinin bölüm bazında yapılması pratikte daha kolaydır. Benzer şekilde hizmet çeşitliliğinin fazla olması maliyet analizlerinin de hasta ya da işlem bazlı yapılmasını oldukça güçleştirmektedir. Bu nedenlerden dolayı, hastanelerde mali analizlerin bölüm bazında yapılması daha etkin olmaktadır. Bu bağlamda, çalışmada bölüm (departmental) maliyetlendirmenin örnek uygulama ile hastanelerdeki işleyişinin gösterilmesi ve sağlık harcamalarını kontrol altına almada önemli bir maliyet yönetim aracı olduğunu ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada, bir kamu hastanesinin genel cerrahi bölümünde maliyet yönetim aracı olarak bölüm(departmental) maliyetlendirme uygulanmış ve bölümün detaylı maliyet analizi yapılmıştır. Bu maliyetlendirmenin pratikte tüm hastanelerde uygulanabilirliği ile hastane yönetimlerine ve kamu otoritesine sağlık harcamalarını kontrol altına alma sürecinde katkı sunacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Kurumu, Sağlık Hizmet Maliyeti, Bölüm (Departmental) Maliyetlendirme

Abstract

In recent years, health expenditures have been tried to be controlled by financial analyzes made in hospitals. In order to carry out financial analyzes effectively and efficiently, the revenues and costs arising in the health service processes should be analyzed by associating them with each other. Due to the wide variety of health services offered in hospitals, it is easier in practice to make income analyzes on a departmental basis. Similarly, the wide variety of services makes it very difficult to make cost analyzes on a patient or transaction basis. For these reasons, it is more effective to conduct financial analyzes on a departmental basis in hospitals. In this context, it is aimed to demonstrate the functioning of departmental costing method in hospitals with a sample application and to demonstrate that it is an important cost management tool in controlling health expenditures. In this direction, departmental costing was applied as a cost management tool in the general surgery department of a public hospital and a detailed cost analysis of the department was made. As a result, it is thought that

¹ Dokuz Eylül Üniversitesi Hastanesi, Dr., i.yuksel@deu.edu.tr | ORCID: 0000-0002-6323-8337.

this costing can be applied in practically all hospitals and will contribute to hospital managements and public authorities in the process of controlling health expenditures.

Keywords: Health Institution, Healthcare Cost, Departmental Costing

Giriş

Sağlık harcamaları genel olarak; sağlığı geliştirme veya koruma amacını benimseyen tüm koruma, geliştirme, esenlendirme, bakım, beslenme ve acil programlar için yapılan harcamalardır. Bu harcamalar, sağlık olarak tanımlanan malların nihai tüketimi ve sağlık faaliyeti olarak tanımlanan belirli faaliyetlerin üretimi için yapılan harcamaların değeridir (Toprak, 2019). Sağlık harcamalarının artması bireylerin yaşam süresini ve kalitesini olumlu etkilemektedir (Kamacı ve Yazıcı, 2017).

Dünyada sağlık harcamaları her geçen yıl artmakta ve ülkeler sağlık harcamalarını kontrol altına almak için çeşitli politikalar geliştirmektedir. OECD ülkelerinin 1990 yılından itibaren sağlık harcamalarının gayri safi yurt içi hasıla (GSYİH) içerisindeki payı artmış ve son yıllarda ise kontrol altında tutulmaya başlanmıştır. 1990 yılında OECD sağlık harcamalarının GSYİH payı 6,5 iken 2018 yılında 8,8'e ulaşmıştır (OECD, 2019a). Özellikle, 2009 yılında yaşanan ekonomik kriz ile ülkeler başka alanlarda da harcama yapabilmek için sağlık harcamalarını azaltmayı hedeflemiştir. Harcama artışını azaltmaya yönelik politikalar arasında, halk sağlığı çalışanlarının maaşları üzerinde yapılan kontroller, işe alımların durdurulması ve sağlık işgücünde azalmalar, sağlık kuruluşlarına yapılan ödemelerde kesintiler ve ilaç harcamalarının sınırlandırılması yer almıştır (Göktaş, 2018).

Sağlık harcamaları, mal ve hizmet sunumuna göre hastaneler, uzun dönem bakım merkezleri (rehabilitasyon vb.), tıbbi ürün, ayaktan bakım hizmetleri ve diğer hizmetler olmak üzere beş grupta incelenmektedir. Her ülkenin toplam sağlık harcama sınıflaması birbirinden farklılık göstermektedir. Genel olarak ülkelerin çoğunda sağlık harcamalarında büyük payı hastaneler almaktadır. İkinci derecede sağlık harcama payının çoğunluğunu ayaktan tedavi harcamaları almakta; onu sırasıyla tıbbi ürünler, uzun dönem tedavi hizmetleri ve diğer hizmetler izlemektedir. OECD (33) ortalamasına bakıldığında hastanelere yapılan harcama oranı%38, uzun dönem tedavi hizmetleri %9, ayaktan tedavi harcamaları %26, tıbbi ürün %18 ve diğerleri ise %9 'dur. Bazı ülkelerde (Türkiye, Kosta Rika) ise uzun dönem tedavi hizmetleri harcaması bulunmamaktadır (OECD, 2019b).

Hastaneler büyük hacimlerde sağlık hizmeti üreten ve sağlık sisteminde baskın olan kuruluşlardır. Özellikle hastanelerin sağlık harcamaları incelendiğinde büyük oranının yatan hasta hizmetleri olduğu görülmektedir (OECD, 2019a). OECD ülke ortalamasında hastanelerde harcamaların %65'i yatan hastalar, %23'ü ayaktan hastalar için yapılmaktadır. Bu oran, hastane maliyet analizlerinde yatan sağlık hizmetlerinin ne kadar önemli olduğunun bir göstergesidir.

OECD raporuna göre ise 2015-2030 yılları arasında dünya genelinde sağlık harcamalarının yıllık ortalaması GSYİH'nin %2,7'si olacağı tahmin edilmektedir. Ancak yapılacak maliyet kontrolleri ile bu oranın en düşük %2,2 olacağı öngörülmektedir (OECD, 2019b). Sağlık harcamalarının önemli bir payını oluşturan hastanelerde mali analizlerinin ne kadar önemli olduğu OECD tarafından yapılan projeksiyon analizinde görülmektedir. Bu bağlamda, hastane işletmeleri mali analiz yolu ile sağlık harcamalarındaki hedeflenen düşüğe önemli katkı sağlayabilir. Bu yüzden, en yüksek düzeyde sağlık hizmetinin mali analizlerin önemli bir parçası olan maliyetlendirme yöntemleri ile en düşük maliyet düzeyinde üretilerek sağlık harcamalarının kontrol altına alınması büyük önem arz etmektedir. Bu da; ancak, hastanelerin hizmet süreçlerine uygun ve pratikte uygulanabilir maliyetlendirme yöntemleri ile gerçekleşebilir.

Hastanelerde maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili farklı yaklaşımlar geliştirilebilir ve çeşitli maliyet muhasebesi sistemi kurulabilir; ancak, kurulacak maliyet sisteminin, ülkenin geri ödeme sistemlerine, sağlık kuruluşuna, bilgi ihtiyacı olan yöneticilerin ve dış paydaşların beklentilerine uygun olması gerekmektedir. Ayrıca, sistemin çalışanlar tarafından kolay anlaşılır ve hastane hizmet süreçleri değişikliklerine hızlı cevap verebilirliği ile dinamik yapıda olması gerekmektedir. Bölüm (departmental) maliyetlendirme sektörün bu ihtiyaçlarını karşılayabilecek uygun bir maliyetlendirme yöntemi olabilir.

Bölüm (departmental) maliyetlendirmede gelir ile maliyet bölüm² bazında ilişkilendirilmektedir. Çünkü, sağlık harcamalarının mali analiz ile kontrol altına alınmasının en etkin yolu maliyetlerin gelir ile ilişkilendirilmesidir. Bu ilişkilendirilmenin yapılabilmesi için sağlık hizmet maliyetlerinin bölüm bazında hesaplanması gerekmektedir. Çünkü geri ödeme kurumları tarafından sağlık hizmet gelirleri bölüm bazlı ödenmektedir. Bu maliyetlendirme sayesinde, bölüm bazında maliyet hesaplamaları yapılabildiği için sağlık hizmeti gelir-maliyet ilişkilendirmesi ve buna bağlı olarak bölüm bazlı mali analizler yapılabilmektedir. Sağlık hizmet süreçleri sonunda oluşan gelir bölümlerde toplanmaktadır. Gelir maliyet ilişkilendirmesinin yapılabilmesi için de gelirden olduğu gibi sağlık hizmet maliyetleri esas sağlık hizmeti üreten tıbbi bölümlerde toplanmaktadır.

Bölüm (departmental) maliyetlendirme sürecinde öncelikle gider merkezleri tanımlanmakta ve tüm giderler bu gider merkezlerine dağıtılmaktadır. Gider merkezleri hizmet türlerine göre *esas sağlık hizmeti (tıbbi bölümler)*, *yardımcı sağlık hizmeti (tetkik-tanı birimleri)* ve *destek hizmeti* üretim merkezleri olmak üzere üçe ayrılmakta ve tüm giderler öncelikle uygun dağıtım anahtarları aracılığı ile bu gider merkezlerine yüklenmektedir. Sonraki aşamada, yardımcı sağlık hizmeti üretim ve destek hizmeti üretim merkezlerinde toplanan tüm giderler, esas sağlık üretim merkezi olan tıbbi bölümlere ilgili dağıtım anahtarları ile dağıtılarak bölüm sağlık hizmet maliyetine ulaşılmaktadır. Bu sayede, giderler bölüm düzeyinde gelirle doğrudan ilişkilendirilebilir hale gelmektedir.

Bölüm (departmental) maliyetlendirme, bu çalışma sistemi ile tüm hastane işletmelerinde bütünsel olarak uygulanabilir. Bunun ile hastane yönetimleri sağlık hizmet süreçlerindeki tüm giderlerin analizini ve sıkı maliyet kontrollerini yapabilirler. Özellikle, bölümler ve hastaneler arası maliyet karşılaştırmaları yapılabilir ve kamu otoritesi tarafından sağlık harcamalarını kontrol altında tutan politikalar geliştirilebilir; hatta, sağlık bütçeleri hazırlanmasında önemli bir araç olarak kullanılabilir.

Hastanelerde Maliyetlendirme Sistemi

Sağlık sektörü alanında son yıllarda artan rekabet ile birlikte hastane işletmeleri için mali analizlerin önemi daha da artmıştır. Sağlık kuruluşlarının genel finansal durumunu ortaya koymak isteyen hastane yönetimleri, yaptıkları mali analizleri sayesinde hem hastanenin iç dinamikleri açısından hem de rakipleri yönünden geleceğe dönük önemli stratejik kararlar alabilmektedirler. Bu bağlamda, mali analizlerinin önemli parçasını maliyet analizleri oluşturmaktadır. Özellikle de, günümüzde, kamu hastanelerinin borç yükleri de göz önünde tutulduğunda, maliyet analizi kapsamında sağlık hizmeti üretim sürecinde kaynakların rasyonel ve optimal düzeyde kullanılması sağlanmalıdır.

Hastanelerde sunulan sağlık hizmet sürecinin karmaşık yapıda olması, muayene, teşhis ve tedavilerin her hastada farklılık göstermesi, hizmet üretiminin mal üreten işletmelerde olduğu gibi kitleler halinde olmaması maliyet yönetimini oldukça güçleştirmektedir. Özellikle, maliyet yönetim sistemi geliştirememiş hastane işletmeleri için maliyet hesaplama sorunu büyük önem taşımaktadır (Yaman, 2009). Bu yüzden, sağlık hizmeti üretim sürecinde, maliyet hesaplamalarının güçlüğü azaltabilmek, maliyetleri doğru belirleyebilmek ve mali analizlere katkı sağlayabilmek için hastane süreçlerine uygun maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir (Yüksel, 2013).

² Bölüm ile kastedilen nöroloji, genel cerrahi, dahiliye vb. tıbbi hizmet sunan branşlardır.

Maliyet hesaplamaları, hastane yöneticilerine hastane içindeki harcamaların kontrolünde, bütçelerin hazırlanmasında, birim maliyetlerin hesaplanmasında, geleceğe yönelik yatırımların planlanmasında ve hastane ile ilgili önemli ve stratejik kararlar alınmasında güvenilirlik sağlayan bir araçtır (Bragg, 2001).

Hastanelerde maliyet hesaplamasının başlıca amaçlarını şöyle sıralayabiliriz: (Menderes, 1994).

- Sunulan sağlık hizmetlerinin birim maliyetini hesaplamak,
- Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değerlendirilmesini sağlamak,
- Devletin ilgili kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastanelere yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturmak,
- Devletin ilgili kurumlarının hastanelere sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturmak,
- Hastane sahiplerine, devlete ve ilgili diğer kuruluşlara verilecek mali raporların hazırlanmasında temel oluşturmak,
- Hastanenin mali açıdan performansını ölçmek,
- Kârın ve vergi matrahının belirlenmesini sağlamak,
- Yöneticilerin maliyet kontrolü, başarı değerlendirmesi ve yatırım kararları alabilmesi açısından gerekli temel bilgileri sağlamak.

Hastanelerde yukarıda sayılan amaçların gerçekleşmesinin yanında, sağlık harcamalarının kontrol altına alınmasında, kaynakların etkin ve verimli kullanılması ile bütçelerin hazırlanmasında hastane yönetimlerine katkı sunan maliyet yönetim araçlarından biri de bölüm (departmental) maliyetlendirmedir. Çalışmanın bundaki sonraki bölümünde hastanelerde bölüm (departmental) maliyetlendirme detaylı anlatılmıştır.

Hastanelerde Bölüm (Departmental) Maliyetlendirme

Günümüzde, sağlık harcamalarını kontrol altına almak amacıyla devletin uyguladığı Sağlık Uygulama Tebliği (SUT), Medikal Ulak (Medula) ve global bütçe uygulamalarının yanında artan rekabet, maliyetlerin döviz değişimlerinden etkilenerek sürekli artması gibi etkenler hastaneleri olumsuz yönde etkilemektedir. Bu durumda, eskiden olduğu gibi sadece hatalı ve eksik kodlama sonucu oluşabilecek gelir kayıplarının denetlenmesi yeterli olmamaktadır. Artık yöneticiler bölümlerin etkinlik ve maliyet hesaplamalarına da yoğun mesai harcamaktadır. Bu süreçte bölümlerde elde edilen gelirin maliyetleri karşıladıktan sonra kara katkısını ortaya çıkarmak, kaynakların etkin ve ihtiyaç ölçüsünde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, kritik bir yönetsel bilgi haline gelmiştir (Taşer ve Çakır, 2019).

Hastane işletmelerinde sağlık hizmeti tıbbi bölümler (branşlar) ile bu tıbbi bölümlere tetkik ve teşhis konusunda destek veren tanısal birimler tarafından sunulmaktadır. Tıbbi bölümlerin sunduğu sağlık hizmeti ana (esas), tanısal birimlerin sunduğu sağlık hizmeti ise yardımcı sağlık hizmeti kapsamındadır. Esas sağlık hizmeti üreten bölümler:

- Ortopedi
- Kardiyoloji
- Genel Cerrahi
- Üroloji
- Göz
- Nöroloji vb.

Yardımcı sağlık hizmeti sunan tanı birimleri ise:

- Tıbbi Görüntüleme,

- Kan Tahlil Laboratuvarı
- Patoloji
- Nükleer Tıp
- Endoskopi, EKG vb.

Tıbbi bölümlerin ayaktan ve yataklı sunduğu sağlık hizmetleri sonucunda geri ödeme kurumlarından hastane işletmelerine ödemeler yapılmaktadır. Bunlar, hastanelerin gelirlerini oluşturmaktadır. Geri ödemeler paket veya hizmet başı ödemeler kapsamında yapılmaktadır. Bu ödeme sistemlerinde hastaya sunulan tüm sağlık hizmetlerinin geri ödemesi tıbbi bölümler üzerinden yapılmaktadır. Bu bağlamda, tıbbi bölümler ile tanısal birimlerin ürettikleri sağlık hizmeti gelirleri tıbbi bölümlerin medikal muhasebe kayıtları altında görülmektedir. Diğer bir ifade ile, üretilen sağlık hizmet gelirleri esas sağlık hizmeti üreten bölümlerde toplanmaktadır. Örneğin, genel cerrahi bölümünde muayene olan, röntgen filmi çekilen ve laboratuvarında kan tahlili yapılan bir hastaya sunulan sağlık hizmetlerinin geri ödemesi paket veya hizmet başı ödeme kapsamında *genel cerrahi ayaktan ödeme* olarak yapılmaktadır. Bunun içerisinde genel cerrahi branşı ile radyoloji ve laboratuvar birimlerinin ürettiği sağlık hizmet gelirleri de yer almaktadır. Bunların yanında, sağlık hizmeti üretimine katkısı olan destek hizmet birimlerinde de esasen gelire katkısı bulunmaktadır. Bu hizmetlerin de yaratmış olduğu gelir katkısı da her ne kadar parasal olarak ölçülemese de bölüm paket gelirlerinin içinde yer almaktadır (bkz. Tablo 1).

Tablo 1. Sağlık Hizmeti Gelir Kaydı

Hasta Türü	Sağlık Hizmet Sunumu		Sağlık Hizmeti Gelir Kaydı
	İşlem/Tıbbi ürün	Hizmet Türü	
Ayaktan (Poliklinik)	-Genel cerrahi muayene	<i>Esas sağlık</i>	Genel Cerrahi Paket veya Hizmet Başı Gelir
	-Tıbbi malzeme		
	-Laboratuvar kan tahlili	<i>Yardımcı sağlık</i>	
	-Radyoloji tıbbi görüntüleme		
-Destek hizmet	<i>Yardımcı destek</i>		

Kaynak: (Durukan vd, 2007; Sağlık Uygulama Tebliği).

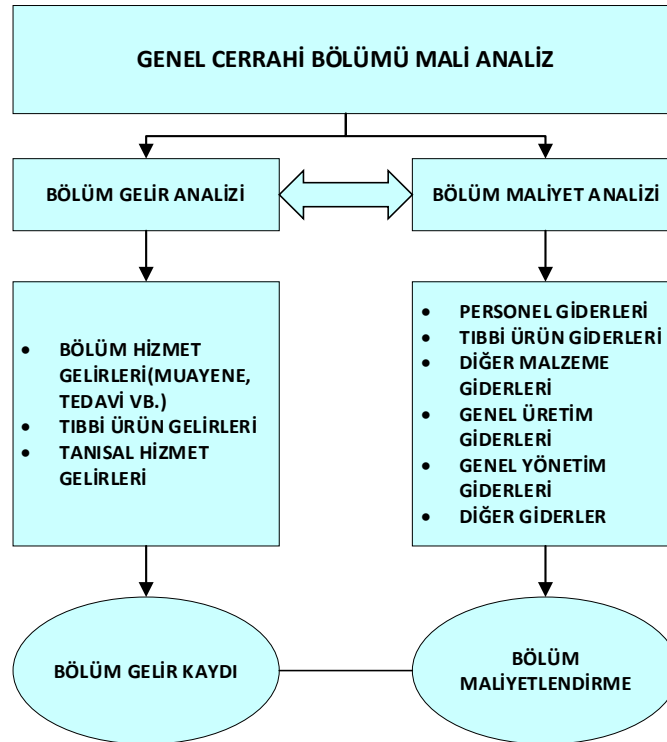
Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmet çeşitliliği ve hasta sayısının oldukça fazla olması işlem ve hasta bazlı gelir analizlerinin yapılmasını güçleştirmektedir. Bu yüzden, hastane yönetimleri tarafından ayaktan veya yataklı gelir analizleri hasta ve işlem bazlı değil; tıbbi bölüm bazlı yapılması pratikte daha uygulanabilir ve kolaydır. Bu yüzden, sunulan sağlık hizmeti ile oluşan gelirlerin Tablo 1'deki hizmet kaydı sonucunda Tablo 2'de olduğu gibi bölüm bazlı gelir tabloları oluşturulmaktadır. Bu tablolarda bölümlerin ürettikleri sağlık hizmet hizmetlerinin gelirleri detaylı olarak görülebilmektedir.

Tablo 2. Bölüm Gelir Tablosu

GELİR GRUPLARI		GELİR KALEMLERİ	
BÖLÜME AİT MUAYENE VE TEDAVİ (ÖZ) GELİRİ	Bölümün Sunduğu Öz Sağlık Hizmeti	Kamu Geri Ödem Kurumu (SGK)	Ayaktan muayene, gününbirlik tedavi işlemleri, yatarak tedavi, konsültasyon işlemleri, girişimsel cerrahi operasyonlar vb. hasta faturasında detaylı görülmektedir.
		Özel Hasta (Kendi geliri)	
		Özel Sigorta	
TIBBİ ÜRÜN GELİRİ		İlaç	Tıbbi ürün gelirleri hasta faturalarında detaylı olarak görülmektedir.
		Tıbbi Malzeme	
		Kan ve kan ürünleri	
DOLAYLI GELİR		Laboratuvar	
		Tıbbi Görüntüleme	Tetkik gelirleri hasta faturalarında detaylı olarak görülmektedir.
		Nükleer Tıp	
		Patoloji	
		Diğer (EKG, Endokopi vb.)	

Kaynak: (Sağlık Uygulama Tebliği).

Bölmelerin mali analizini yapabilmek için gelirlerinin yanında, maliyet analizinin de yapılması ve buna bağlı olarak sağlık hizmet maliyetlerinin de hesaplanması gerekmektedir. Sağlık hizmet sunumu sürecinde her bölümün ve birimin kendine ait giderleri oluşmakta; ancak, bölüm bazlı gelir analizi ile paralel gider analizi yapılabilmesi için bölüm bazında giderlerin değerlendirilmesi ve tüm hastane giderlerinin esas sağlık hizmeti üretimi yapan bölümlerde toplanması gerekmektedir. Bölüm (departmental) maliyetlendirmenin gerekliliği bu noktada ortaya çıkmaktadır (bkz. Şekil 1).

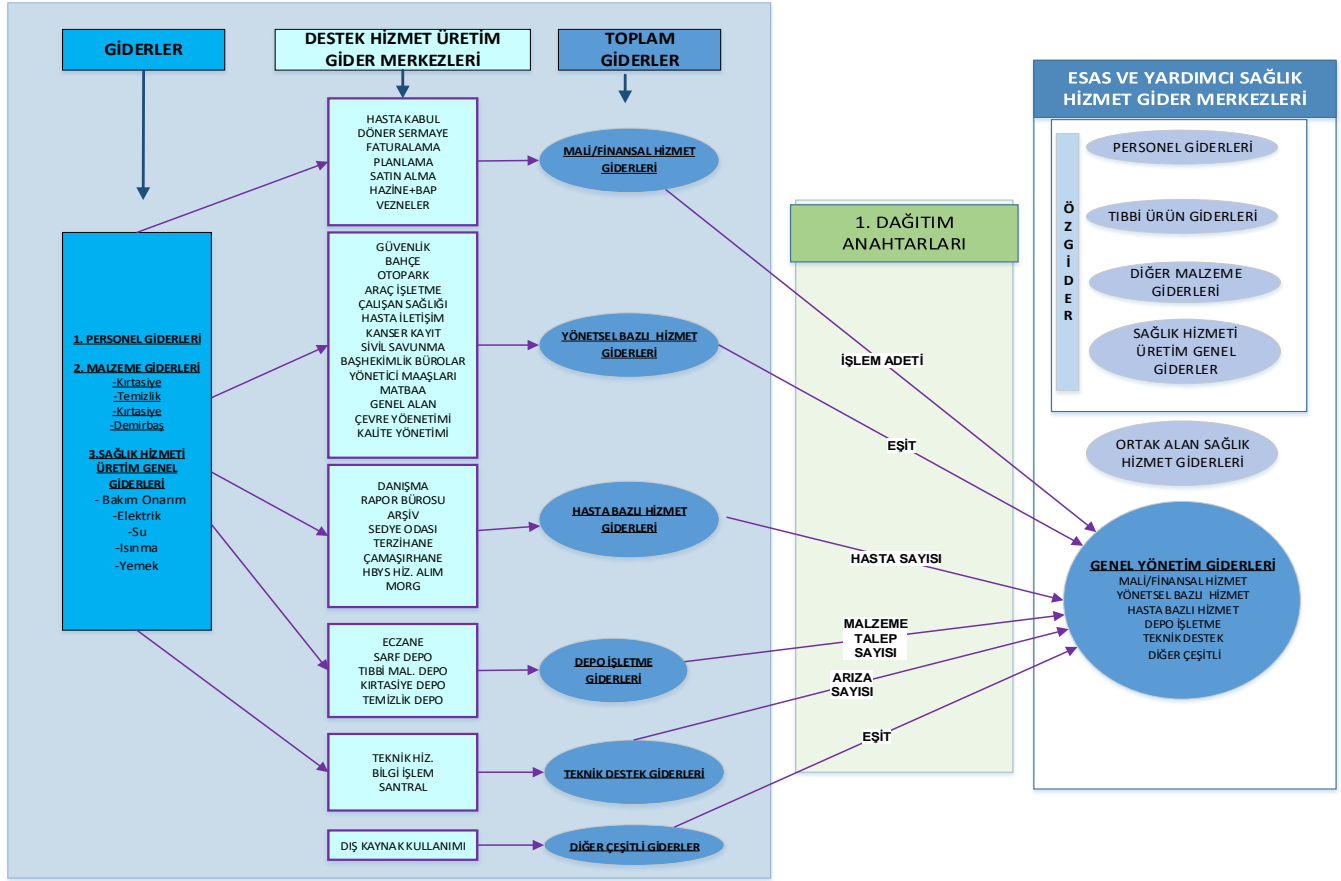
**Şekil 1.** Tıbbi bölüm mali analiz

Bölüm(departmental) maliyetlendirmede, çeşitli bölümlerden hastalara sunulan hizmet maliyetlerinin hesaplanması yerine, bölümlerde oluşan maliyetler hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bölüm maliyetlemesi hastane işletmeleri yönetimine sağlık hizmeti sunduğu her bir hastanın maliyetini değil; genel cerrahi, ortopedi ve göğüs hastalıkları gibi bölümlerin toplam sağlık hizmet maliyetleri hakkında bilgi vermektedir (Kısakürek, 2010). Bu sayede, sağlık hizmeti üretimi için yapılan giderler detaylı olarak bölüm bazlı analiz edilmekte ve böylece kaynakların etkin ve verimli kullanımı konusunda hastane yönetimlerine rehber olabilmektedir.

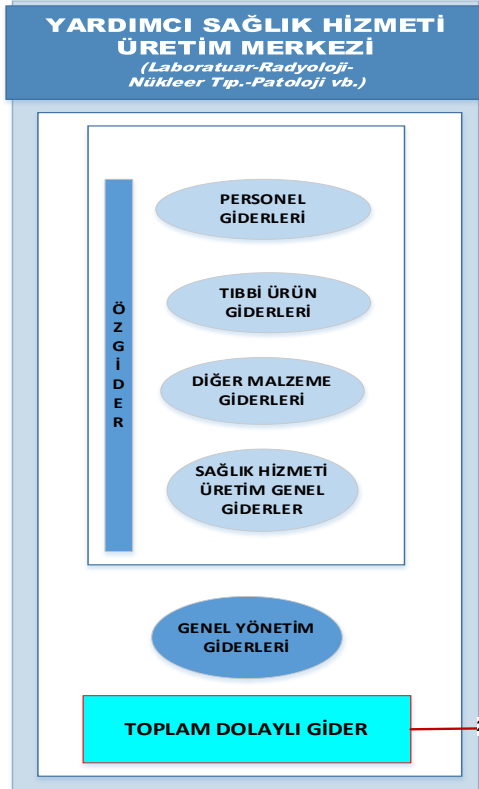
Bölüm (departmental) maliyetlendirmenin temeli iki unsura dayanmaktadır. Birincisi, sağlık hizmeti üretim gider merkezlerinin belirlenmesi; ikincisi, hastane giderlerinin bölümlere dağıtılmasıdır. Gider merkezi, giderlerin planlanmasını denetlenmesini ve bu giderlerin dengeli bir biçimde dağıtılmasını sağlayan başında bir yöneticinin bulunduğu örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider dağıtımı ise, maliyet muhasebesinin ana amaçlarından biri olan giderlerin doğru bir biçimde ürünlere veya birimlere yüklenebilmesi için kullanılan bir araçtır (Akınar ve Karabay, 2017). Maliyetlendirme sisteminin doğru yürütülebilmesi için *gider merkezleri* ve hastane giderlerinin bölümlere dağıtılmasını sağlayan *dağıtım anahtarları* doğru ve eksiksiz belirlenmelidir. Bu iki unsurun doğru kurgulanması için *hizmet süreçlerinin, tıbbi bölümlerin, diğer birimlerin ve giderlerin* doğru tanımlanması gerekmektedir.

Esas sağlık hizmeti üreten tıbbi bölümler, ayaktan sağlık hizmeti kapsamında poliklinik hizmeti; yatan sağlık hizmeti kapsamında klinik, yoğun bakım ve cerrahi işlem hizmetleri (ameliyathane) sunmaktadır. *Yardımcı* sağlık hizmeti üreten tıbbi bölümler ise ayaktan ve yatan sağlık hizmeti kapsamında tetkik ve tanı hizmetleri vermektedir. *Destek* hizmeti sunan birimler esas ve yardımcı sağlık hizmeti üreten bölümlere tıbbi hizmetlerin gerçekleşmesine katkı veren tıbbi olmayan destek hizmetleri sunmaktadır. Sağlık hizmet gider yerleri bu hizmetlerin sunulduğu yerlere göre oluşmaktadır. Buna göre, sağlık hizmet sürecinde oluşan giderler esas sağlık hizmet üretim merkezleri (*tıbbi bölümler*), yardımcı sağlık hizmet üretim merkezleri (*laboratuvar, tıbbi görüntüleme vb.*) ve yardımcı destek hizmet üretim merkezlerine (*idari ve diğer birimler vb.*) dağıtılmaktadır. Destek hizmet üretim gider merkezlerinde oluşan giderler, *genel yönetim giderleri*; yardımcı sağlık hizmet (tanısal hizmet) gider merkezlerindeki giderler *dolaylı giderler*; esas üretim gider merkezlerinde bölümün kendi öz faaliyetleri (muayene, tedavi, hasta bakımı ve girişimsel işlem) sonucu oluşan giderler ise *bölüm öz giderleri* olarak tanımlanmaktadır.

Bölüm (departmental) maliyetlendirme yönteminde öncelikle destek hizmet sunan birimlerin personel, malzeme ve diğer genel giderleri (elektrik, su, yemek vb.) belirlenmektedir. Bu birimlerde oluşan toplam giderler benzer dağıtım anahtarları bazında gruplanarak esas ve yardımcı sağlık hizmet merkezlerine dağıtılmaktadır. Bu *birinci dağıtım* olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamada dağıtılan giderler tıbbi bölümlerde genel yönetim giderleri olarak kaydedilmektedir. Birinci dağıtımdan sonra yardımcı sağlık hizmet üretim merkezlerinin toplam gideri oluşmakta ve dağıtım anahtarı yolu ile esas sağlık hizmet üretim merkezlerine dağıtılmaktadır. Bu *ikinci dağıtım* olarak tanımlanmaktadır. Birinci ve ikinci dağıtım sonrasında sağlık hizmet süreçlerinde tüm hastane giderleri esas sağlık hizmeti üretim gider merkezi olan tıbbi bölümlerde oluşmaktadır. Bölüm (departmental) maliyetlendirme çalışma sistemi Şekil 2’de şematize edilmiştir.



Şekil 2. Bölüm (departmental) maliyetlendirme- birinci dağıtım



Şekil 3. Bölüm (departmental) maliyetlendirme - ikinci dağıtım

Esas üretim gider merkezleri olan tıbbi bölümlerin giderlerini dört grup altında inceleyebiliriz. Bunlar, öz giderler, dolaylı giderler, genel yönetim giderleri, sağlık hizmeti ortak alan giderleridir. Öz giderler ise, personel, tıbbi ürün, tıbbi ürün dışı diğer malzeme ve sağlık hizmeti üretim genel giderlerinden oluşmakta ve tıbbi bölümlerin kendilerine tahsis edilmiş alanlar içerisinde doğrudan kullandıkları üretim kaynakları (*personel, tıbbi ürün vb.*) ile sundukları sağlık hizmet sonucu ortaya çıkmaktadır.

Personel giderleri, hastaya doğrudan müdahale eden hekim, hemşire, sağlık teknikeri vb. *direkt*; hastanın sağlık hizmet sürecine dolaylı olarak müdahil olan tıbbi sekreter, temizlik çalışanı vb. *indirekt* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hastanın muayene, teşhis ve tedavisinde direkt kullanılan malzemeler tıbbi ürün olarak sınıflandırılmaktadır. Bu kapsamda, ilaç, tıbbi malzeme ile kan ve kan ürünleri yer almaktadır. Hastanın tedavisinde direkt kullanılmayan; ancak, muayene, teşhis ve tedavi sürecine destek sağlayan sarf, kırtasiye, temizlik vb. gibi indirekt malzemeler ise diğer malzeme kapsamında yer almaktadır. Bunların yanında sağlık hizmeti sürecine katkı sağlayan ve doğrudan tıbbi bölümler tarafından kullanılan elektrik, su, bakım onarım vb. *sağlık hizmeti üretim genel giderler* kapsamı içinde yer almaktadır.

Tıbbi bölümler sağlık hizmet sürecinde tıbbi ve tıbbi olmayan destek hizmetleri almaktadır. Tıbbi destek olarak laboratuvar, radyoloji vb. birimlerden bölümlere tetkik ve tanı hizmeti verilmektedir. Örneğin, ortopedi bölümü hastaların muayenesinde görüntüleme tetkik hizmetini radyoloji biriminden almakta ve radyoloji giderlerinin bir kısmı dağıtım yolu ile ortopedi bölümüne kaydedilmektedir. Burada bölüm adına *dolaylı gider* oluşmaktadır. Diğer destek birimleri ağırlıklı olarak idari hizmet kapsamında bölümlere hizmet vermektedir. Örneğin, satın alma birimi bölümlerin kullandığı tıbbi malzemelerin satın almasını sağlayarak tıbbi bölümlere hizmet vermektedirler. *Genel yönetim giderleri* kapsamında değerlendirilen destek birimlerin giderleri altı grup altında kayıt altına alınmaktadır. Tablo 3’de bu giderler detaylı olarak verilmiştir.

Tablo 3. Genel Yönetim Giderleri

GİDER TÜRÜ	HASTANE BİRİMİ
MALİ/FİNANSAL HİZMET GİDERLERİ	Döner Sermaye Birimleri
	Medikal Muhasebe Birimi
	Malzeme Yönetim Birimi
	Satın Alma Birimi
	Yasal Ödemeler
	Vezneler
GENEL İDARİ HİZMET GİDERLERİ	Güvenlik ve Koruma Hizmetleri
	Bahçeler
	Otoparklar
	Araç İşletme Hizmetleri
	Sağlık Kurulu
	Çalışan Sağlığı Birimi
	Hastane İletişim Birimi
	Kanser Kayıt Birimi
	Sivil Savunma Birimi
	Başhekimlik Yönetim Birimleri
	Matbaa
	Yönetici Ek Ödemeleri
Ortak Alan Temizlik İşleri	

	Asansörler Bakım Onarım
	Otomatik Kapılar Bakım Onarım
	Bilgi Yönetim Sistemi Yazılım Hizmet Alım
	Çevre Yönetim Hizmetleri
	Morg ve Cenaze Hizmetleri
HASTA HİZMETLERİ GİDERLERİ	Danışma ve Yönlendirme Hizmetleri
	Sağlık Raporları Hizmet Birimi
	Tıbbi Arşiv Birimi
	Tekerlekli Sandalye-Sedye Odası
DEPO İŞLETME GİDERLERİ	Eczane Depo
	Sarf Depo
	Tıbbi Malzeme Depo
	Kırtasiye Depo
TEKNİK DESTEK GİDERLERİ	Temizlik Depo
	Bakım-Onarım-Tadilat Hizmetleri
	Bilgisayar Sistemleri bakım Onarım
DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER	Santral (Telefon hatları
	(Örnek: ilaçlama, vidanjör kiralama vb.)

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Bunların, dışında hastanede bazı birimler tıbbi bölümler tarafından ortak kullanılmakta ve bu birimlerde kullanılan indirekt malzeme ve personel giderleri ile sağlık hizmeti üretim genel giderleri bölümlerin kullanım oranlarına göre dağıtılmaktadır. Örneğin ameliyathaneler, cerrahi bölümler tarafından ortak kullanılmakta ve burada oluşan ortak giderler *ameliyathane kullanım oranına* göre dağıtılmaktadır. Buradaki giderler bölüm maliyet tablosuna *sağlık hizmeti ortak alan giderleri* olarak kaydedilmektedir.

Bölüm maliyetlendirme süreci sonunda oluşan maliyet tablosu, Tablo 4’de verilmiştir. Bu tablo üzerinden hastane yönetimleri gider analizleri yaparak üretim kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanabilir ve sağlık harcamalarını kontrol altına alabilirler. Ayrıca, bu tabloları stratejik yönetim aracı olarak da kullanabilirler.

Tablo 4. *Bölüm Maliyet Tablosu.*

GİDER GRUPLARI		GİDER KALEMLERİ	
ÖZ (BÖLÜME AİT) GİDERLER	PERSONEL GİDERLERİ	Direkt	Hekim, Hemşire, Sağlık Teknikeri, Biyolog, Fizyoterapist vb.
		Endirekt	Tıbbi Sekreter, YHP, Temizlik personeli
	İLK MADDE VE MALZEME	Tıbbi Ürün	İlaç, tıbbi malzeme, kan ve kan ürünleri
		Diğer Malzemeler	Sarf, kırtasiye, teknik, terzihane, demirbaş, temizlik.

SAĞLIK HİZMETİ ÜRETİM GENEL GİDERLERİ		Elektrik, su, sterilizasyon, tıbbi atık, yemek, amortisman, ısınma, çamaşır yıkama, tıbbi cihaz bakım onarım, diğer bakım onarım, terzihane,
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		Mali/Finansal Hizmet Giderleri Genel İdari Hizmet Giderleri Hasta Hizmetleri Giderleri Depo İşletme Giderleri Teknik Destek Giderleri Diğer Çeşitli Giderler
DOLAYLI GİDERLER	Laboratuvar Tıbbi Görüntüleme Nükleer Tıp Patoloji Diğer (EKG, Endoskopi vb.)	Öz giderleri, genel yönetim giderleri.
SAĞLIK HİZMETİ ORTAK ALAN GİDERLERİ	Ameliyathane Günübirlik Tedavi Merkezi	Endirekt personel, endirekt ilk madde ve malzeme, genel üretim giderleri.

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Bölüm(departmental) maliyetlendirmede gelir- maliyet ilişkisi detaylı olarak analiz edilebilmektedir. Bu sayede, bölümlerin ürettiği sağlık hizmetleri Tablo 5’de gösterildiği üzere gelir ile maliyet ilişkilendirilerek “iş-performans” (*ayaktan ve yatan hasta sayıları, yatak doluluk oranları, yatak devir hızı, ameliyat sayıları vb.*) analizleri de karşılaştırmalı olarak yapılabilmektedir.

Tablo 5. Sağlık Hizmeti Gelir- Maliyet İlişkilendirilmesi

GELİR	MALİYET
Öz Gelir	Personel Gideri
	Sağlık Hizmeti Üretim Genel Giderler
	Genel Yönetim Giderleri
	Sağlık Hizmeti Ortak Alan Giderleri
Tıbbi Ürün Geliri	Tıbbi Ürün Gideri
Dolaylı Gelir	Dolaylı Gider

Hastanelerde Giderlerin Dağıtım Anahtarları

Sağlık hizmet maliyetlerinin doğru ve eksiksiz hesaplanabilmesinin kilit noktalarından biri giderlerin dağıtımında hizmet süreçleri ile ilgili doğru dağıtım anahtarlarının kullanılmasıdır. Dağıtım anahtarları, hastanede sağlık hizmet üretim sürecinde oluşan giderlerin gider merkezlerine yüklenmesini sağlamaktadır. Hastane işletmelerinde gider türleri mümkün olduğunca gider yerlerine doğrudan yüklenmeye çalışılmalıdır. Fakat giderlerin doğrudan yüklenmesine imkân bulunmayan hallerde, en uygun dağıtım anahtarları aracılığı ile giderler hizmet verdikleri diğer gider yerlerine dağıtılırlar (Arslan, 2008). Bir dağıtım anahtarı, gider ile bir gider yeri arasında doğal olmayan

ölçülebilir bir bağlantı kurar. Anahtarın ölçülebilir olması en büyük özelliğidir ve anahtar mümkün olduğu kadar mantıklı olmalıdır (Erdoğan, 1999).

Bölümlerin personel ve malzeme dışında öz gider kapsamında sarf ettikleri sağlık hizmeti üretim genel giderleri yer almaktadır. Bu giderlerin dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları, giderlerin karakteristik özelliklerine göre veya etki alanlarına göre belirlenmektedir. Örneğin, elektrik tüketiminde kullanılan “kw/h” birimi kullanırken, ısınma giderlerinde ısınmanın etki alanı olan yüzölçümü birimi kullanılmaktadır. Tablo 6’ da bu giderlere ait dağıtım anahtarları verilmiştir.

Tablo 6. Sağlık Hizmeti Üretim Genel Giderleri Dağıtım Anahtarları

Gider Türü	Dağıtım Anahtarı
Elektrik	Tüketim(kw/h)
Su	Tüketim(m ³), musluk sayısı, personel ve yatan hasta sayısı
Çamaşır yıkama hizmetleri	Yıkanan ürün sayısı
Sterilizasyon	Steril edilen ürün adedi oranı
Isınma	Alan yüz ölçümü (m ²)
Amortisman	Demirbaş alım tutarı ve ekonomik ömür
Tıbbi cihaz bakım onarım	Direk dağıtım
Diğer bakım onarım	Arıza sayısı
Tıbbi atık	Kg, tıbbi atık torba sayısı
Yemek	Personel sayısı
Terzihane	Terzihane ürün tutarı (TL)

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Elektrik gideri doğrudan tüketilen enerji miktarı ile bağlantılıdır. Tıbbi cihaz ve ekipmanların teknik özellik olarak saatte ne kadar elektrik enerjisi tükettiği bilinmektedir. Ayrıca, cihazların ortalama olarak günlük çalışma saatleri de bellidir. Öncelikle tüm hastanenin kullandığı elektrik tüketimi watt cinsinden ve ücret bazında alınarak bir saatlik tüketim tutarı (w/h) para cinsinden bulunur. Buna göre hesaplama formülü:

$$\text{Elektrik Gideri} = (\text{Cihaz sayısı}) \times (\text{Cihaz çalışma süresi}) \times (\text{Cihaz w/h gücü}) \times (\text{Birim elektrik tüketim fiyatı})$$

Su giderleri için üç dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Bunlar, tüketim miktarı, musluk sayısı ve çalışan personel sayısı ile yatan hasta sayısı toplamıdır. Bunlar arasında en doğru sonucu veren dağıtım anahtarı kullanım miktarıdır; ancak, pratikte bölümlerin tükettiği su miktarı genel olarak ölçülememektedir. İkincisi, bölümde var olan musluk sayısıdır. Musluk sayısı doğru sonuç vermemektedir. Örneğin, iki yataklı servisin ikisinde de 10’ar adet musluk sayısı olduğunu farz edelim. Bir serviste 20 hasta, diğerinde 40 hasta yattığı düşünüldüğünde; 40 hastanın olduğu serviste su tüketimi daha fazla olacaktır. Bu yüzden, su gider dağıtımında pratikte uygulanabilirlik açısından ve doğruyu en yakın sonucu veren “personel + yatan hasta” kullanılması uygundur.

Çamaşır yıkama ve sterilizasyon giderleri doğrudan ürün miktarı ile bağlantılı olduğu için dağıtım anahtarı olarak yıkanan çamaşır ve steril edilen ürün sayısı kullanılmaktadır. Steril edilen ve yıkanan ürünler kayıt altında tutulabildiği için ürün sayıları pratikte gider dağıtımında kullanılmaktadır.

Isınma tüketimini alanların veya odaların büyüklükleri etkilemektedir. Bu yüzden, ısınma giderlerinde dağıtım anahtarı olarak alan ve bölümleri metrekare cinsinden yüzölçümleri kullanılmaktadır.

Yıpranma payı (amortisman) gideri, bölümlerde kullanılan mobilya, tıbbi cihaz ve ekipman vb. demirbaşların ekonomik ömrü üzerinden hesaplanarak doğrudan maliyet tablosuna kaydedilmektedir.

Tıbbi cihazlar hastane işletmelerinin her bölümünde bulunmamaktadır. Örneğin, Radyoloji, Patoloji, Tıbbi Laboratuvar vb. gibi bölümlerde tıbbi cihaz parkı yüksek oranda yer almaktadır. Tıbbi cihaz bakımları genel olarak yüklenici firmalar tarafından yapıldığı için ilgili firmalar yaptıkları bakım onarımı hastaneye direkt fatura etmektedir. Bu yüzden, bakım onarım fatura tutarı ilgili bölüme gider olarak kaydedilmektedir. Örneğin, Radyoloji bölümünde arızalanan MR cihazı için fatura edilen “işçilik + malzeme” gideri Radyoloji bölümünün maliyet tablosunda yer almaktadır.

Hastane işletmelerinde bakım onarım faaliyetleri tadilat, kısmi inşaat, elektrik, marangoz vb. gibi bölümlere ait genel donanımsal ve yapısal arızaların giderilmesine yönelik çalışmalardır. Bu kapsamda yapılan bakım onarım faaliyetleri sonucunda işçilik ve malzeme gideri oluşmakta ve bunlar da ilgili bölümlere gider olarak kaydedilmektedir. Örneğin, bir poliklinikte tavan plakaları değiştirildiğinde tavan plakası malzemesi ile teknik ekibin işçilik giderleri bakım onarım gideridir. Burada malzeme direkt ilgili bölüm adına gider kaydedilmekte; ancak, teknik ekip işçilik gideri ise o bölüm için harcanan işçilik süresi ile hesaplanmaktadır. Bunun için öncelikle teknik ekibin dakika ücretleri hesaplanmalıdır.

Hastanede yapılan pansumanlar, tıbbi girişimsel işlemler, cerrahi operasyonlar vb. sonrası oluşan tıbbi atıklar biriktirildikten sonra belediye adına çalışan özel bir firma tarafından belirli ücret karşılığı imha edilmektedir. Tıbbi atık giderinin dağıtılmasında dağıtım anahtarı olarak çıkan tıbbi atıkların ağırlığı alınması gerekmektedir; ancak, uygulamada her bölümden çıkan tıbbi atıkların ağırlığının ölçülmesi oldukça güçtür. Bu yüzden, dağıtım anahtarı olarak bölümlerin tükettiği tıbbi atık poşeti miktarı kullanılmaktadır.

Hastane işletmelerinde satın alınan veya dikilen terzihane malzemeleri terzihane depoda stoklanmakta ve bölümlere çıkışlar depo üzerinden yapılmaktadır. Terzihane depodan ilgili bölümün alt birimine aylık yapılan malzeme çıkışları miktar ve tutar bazında sistem üzerinden belirlenmektedir. Bir aya ait toplam tutar ise ilgili bölümün maliyet tablosuna terzihane gideri olarak kaydedilmektedir.

Hastane işletmelerinde personele, hasta ve refakatçılara yönelik yemek hizmeti hastaneye ait mutfak tarafından karşılanmakta veya dışarıdan hizmet alımı yolu ile sağlanmaktadır. Hizmet alımı yolu ile sağlanan yemek giderinde ilgili yüklenici firma ile yapılan sözleşme doğrultusunda öğün başı gider belirlenmektedir. Hastane tarafından yemek hizmetleri karşılanmakta ise, öğün başı maliyetler hesaplanmaktadır. Bu kapsamda personel, yemek malzemeleri ve genel üretim giderleri belirlenmektedir. Toplam mutfak gideri bulunduktan sonra o ayda kaydedilen toplam öğün sayısı üzerinden ortalama öğün başı maliyet bulunmaktadır. Öğün başı maliyet üzerinden bölümlerin personel yemek gideri ve klinik (hasta + refakatçi) yemek gideri bulunarak maliyet tablosuna yemek gideri olarak kaydedilmektedir.

Genel yönetim giderleri destek hizmet birimlerinin gider toplamlarından oluşmaktadır ve dağıtım anahtarı bazlı gruplandırılmıştır. *Mali/finansal hizmetler* hastanenin satın alma, muhasebe vb. gibi işlemlerini kapsamaktadır. Bu işlemler genel olarak hastanenin tüm tıbbi bölümleri için yapılmaktadır. Bu yüzden, bu birimlerde ortaya çıkan giderlerin o bölümler için yapılan “işlem adeti” üzerinden dağıtılması uygundur. *Genel idari hizmetler* sağlık hizmet sürecinde ağırlıklı olarak idari işler ile ilgili hizmetler olduğu ve hastanenin tüm bölüm ve birimleri için destek hizmet sundukları ve bu hizmetlerin pratikte ölçülmesi mümkün olmaması sebebi ile burada oluşan giderler “eşit” dağıtılmaktadır. *Hasta bazlı hizmetler* sonucunda oluşan giderler hasta sayısına bağlı değiştiği için dağıtım anahtarı olarak “hasta sayısı” baz alınır. Hastane hizmet süreçlerinde kullanılan tüm

malzemeler, *depolardan* hizmete sunulmakta ve depoların çalışma iş yükünü bölümlere ve birimlere sunulan “*malzeme sayısı*” ile ölçülebilmektedir. *Teknik destek giderleri* ise bakım ve onarım temelinde hizmet verdiği için bölüm ve birimlerde oluşan “*bakım- onarım talep sayısına*” göre değişmektedir. *Diğer çeşitli giderler* ise düzenli oluşan giderler olmayıp döneme göre değişmektedir. Vidanjör kiralama, kargo hizmetleri vb. giderler bu kapsamdadır. Bu yüzden bölümlere “*eşit*” olarak dağıtılmaktadır (bkz. Tablo 7).

Tablo 7. Genel Yönetim Giderleri Dağıtım Anahtarları

GİDER TÜRÜ	DAĞITIM ANAHTARI
Mali/Finansal Hizmet	Bölüm için yapılan işlem adeti
Genel İdari Hizmet	Tüm bölümlere eşit
Hasta Hizmetleri	Hasta sayısı
Depo İşletme	Malzeme adeti
Teknik Destek	Bakım-onarım talep(arıza) sayısı
Diğer Çeşitli	Tüm bölümlere eşit

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Yardımcı sağlık hizmet birimlerinin, bölümlere verilen hizmet oranları veya hacimleri *miktar, gelir tutarı* veya *süre* ile ölçülebilmektedir. Bu yüzden bu birimlerde oluşan giderler bu üç dağıtım anahtarı yolu ile dağıtılabilir. Ancak, özellikle yardımcı her tıbbi birimde yüzlerce veya binlerce işlem yapıldığı düşünüldüğünde pratikte sürelerin ölçülmesi oldukça güçtür. Miktar anahtarı ise, yardımcı tıbbi birimde yapılan tetkikler için sarf edilen personel iş gücünü, malzemeleri eşit kabul ettiği için adil bir dağıtım anahtarı olmamaktadır. Örneğin, laboratuvarda yapılan hemogram testi ile genetik kan testinin gideri aynı değildir. Genel olarak tetkiklerin geri ödeme yöntemi ile ilgili sağlık kuruluşlarına ödenmesinde iş yükü ve kullanılan malzeme tutarı göz önüne alındığı için tetkik ücretleri birbirinden farklılık arz etmektedir. Bu yüzden, tetkik ücret tutarının dağıtım anahtarı olarak kullanılması daha adil ve daha doğru olmaktadır (bkz. Tablo 8).

Tablo 8. Dolaylı Giderler Dağıtım Anahtarları

YARDIMCI SAĞLIK HİZMET BİRİMİ	DAĞITIM ANAHTARI
Laboratuvar	Bölümün hizmet aldığı tetkiklerin ücretleri toplamı
Tıbbi Görüntüleme	
Nükleer Tıp	
Patoloji	
Diğer (EKG, Endoskopi vb.)	

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Bölümler kendilerine ait poliklinik ve klinik dışında diğer bölümler ile ortak kullandığı hizmet birimleri aracılığı ile de sağlık hizmeti sunmaktadır. Bu birimlerde, bölümleri direkt ilgilendiren üretim kaynakları dışında, bölümler tarafından ortak kullanılan üretim kaynakları da bölümlere dağıtılmaktadır. Örneğin, ameliyathanelerde görevli hekim ve malzeme giderleri, bölüme *direkt* gider olarak yüklenmektedir. Ancak, temizlik personeli vb. gibi personel giderleri ile ortak alan birimde tüketilen malzemeler bölümlere *indirekt* yüklenmektedir.

Ortak alan gider yerlerinde oluşan giderler bölümlere *kullanım süresi* veya *hasta sayısı* üzerinden dağıtılmaktadır. Ameliyathanelerde bölümlerin kullanım süresi aynı olmadığı için dağıtım anahtarı

olarak hasta sayısı kullanılmamaktadır. Burada, bölümlerin ameliyathane biriminden ne kadar süre hizmet alındığı göz önünde tutulduğu için dağıtım anahtarı olarak ameliyathaneyi kullanım oranı kullanılmaktadır. Pratikte, hastane enformasyon sistemine hastaların ameliyat başlangıç ve bitiş saatleri kaydedildiği için toplam olarak bölümlerin ameliyat süreleri bulunabilmektedir. Gününbirlik tedavi merkezinde genel olarak hastaların ilaç alma süresi birbirine yakın olduğu ve pratikte, hastaların ilaç tedavisi başlangıç ve bitiş süreleri hastane enformasyon sistemine kaydedilmediği için dağıtım anahtarı olarak hasta sayıları kullanılmaktadır (bkz. Tablo 9).

Tablo 9. *Sağlık Hizmeti Ortak Alan Giderleri Dağıtım Anahtarları*

SAĞLIK HİZMETİ ORTAK ALAN	DAĞITIM ANAHTARI
Ameliyathane	Hastaların ameliyatta kalma süresi
Gününbirlik Tedavi Merkezi	Tedavi gören hasta sayısı

Kaynak: (Yüksel, 2021).

Gereç ve Yöntem

Araştırmanın Amacı ve Önemi

Hastane işletmelerinde sağlık harcamalarının kontrol altına alınmasında sağlık hizmetleri ile ilgili detaylı mali analizler büyük önem arz etmektedir. Mali analizlerin ise bölüm bazlı yapılması hastane yönetimlerinin sağlık harcamalarını kontrol altına almasına büyük katkı sunabilmektedir. Çünkü, hastanelerde hizmet sunan tıbbi bölümlerin muayene, tedavi, girişimsel işlem vb. uygulamaları birbirinden farklılık arz etmekte ve bunun yanında, günümüzde, sağlık hizmet süreci sonucu oluşan gelirler, geri ödeme kurumları tarafından hastanelere tıbbi bölüm bazlı yapılmaktadır. Örneğin, ortopedi branşına ait hastalara sunulan ayaktan ve yataklı tedavilerin gelirleri medikal muhasebe kayıtları altında ortopedi bölümü olarak görülmekte ve bu bölüme ait gelir analizi detaylı olarak yapılabilmektedir. Bu sebeplerden dolayı bölümlere ait mali analizlerin maliyet-gelir ilişkilendirilmesi temelinde yapılması gerekmektedir. Bölüm bazlı maliyet -gelir ilişkilendirmesi yapılabilmesi için de maliyetler bölüm bazlı hesaplanmalıdır.

Bölüm (departmental) maliyetlendirmede, sağlık hizmet süreçlerinde oluşan tüm giderler ilgili dağıtım anahtarları yolu ile bölümlere dağıtılarak bölüm bazlı maliyet hesaplamaları yapılabilmektedir. Bu sayede, hastane yönetimleri ve bölüm çalışanları sağlık hizmet sürecinde kaynakların ne kadar etkin ve verimli kullanıldığının analizini bölüm bazlı detaylı yapabilmekte ve gereksiz kaynak tüketiminin önüne geçebilmektedir. Bu maliyet yönetim aracında, özellikle tıbbi bölümlerin mali performansları ortaya konulmakta ve bölüm çalışanları kendi öz değerlendirmelerini yaparak sağlık harcamalarının kontrol altına alınmasında büyük katkı sağlamaktadırlar. Yöntem bu özelliği ile hastane yönetimi dışında sağlık çalışanlarını da maliyetlerin kontrol altına alınması sürecine ortak etmekte ve çalışanlara farkındalık kazandırmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın amacı bölüm(departmental) maliyetlendirme ile tüm tıbbi bölümlerin detaylı mali performans analizlerinin yapılması konusunda hastane yönetimlerine katkı sağlamaktır.

Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Bölüm (departmental) maliyetlendirme ile hastane işletmelerinde sağlık hizmet maliyetlerinin kontrol altına alma amacıyla yapılan bu çalışma İzmir ilinde bulunan bir kamu hastanesinde uygulanmıştır. Bu

maliyetlendirmede, tüm tıbbi bölümlerin sağlık hizmet maliyetleri ayrı ayrı hesaplanarak bölümlere ait maliyet tabloları oluşturulmaktadır. Bu tablolarda sağlık hizmet sürecinde ortaya çıkan tüm giderler bulunmakta ve bu sayede hastane yöneticileri ve sağlık çalışanları kaynak tüketimi konusunda fikir sahibi olmaktadır.

Çalışmaya konu olan hastanede bölüm bazlı maliyet hesaplamaları yapılmakta; ancak, bu hesaplamalar da bölümlere direkt dağıtılabilen personel ve malzeme giderleri dışındaki tüm giderler eşit olarak dağıtılmaktadır. Örneğin genel yönetim giderleri hiçbir dağıtım anahtarı kullanılmadan eşit dağıtılmakta ve bölümlerin hizmet aldığı tanı birimlerine (laboratuvar, radyoloji, vb.) ait giderler bölümlere dağıtılmamaktadır. Bundan dolayı, bölüm maliyetleri yanlış hesaplanmakta ve mali analizler sağlıklı sonuç vermemektedir.

Çalışmada, hastanenin 2017 yılı ocak ayına ait tüm giderleri kullanılmış ve bu giderler ameliyathane giderlerinin dağıtımının da gösterilmesi adına örneklem olarak seçilen genel cerrahi bölümüne dağıtılarak bölümün maliyet tablosu oluşturulmuştur. Bu bağlamda, genel cerrahi bölümüne ait ayaktan hasta sayısı, tedavi edilen hasta sayısı, ameliyat süreleri vb. verilere hesaplamalarda ihtiyaç duyulmuştur. Maliyet hesaplamalarında kullanılan veriler hastanenin medikal muhasebe, performans yönetim birimi, tıbbi istatistik ve bilgi sistemleri yönetim birimlerinden alınmıştır. Bunun yanında, giderlerin doğru tespit edilebilmesi için ilgili bölüm ve birimler ile görüşülmüştür.

Araştırmanın Uygulanması

Uygulama bölümünde hastanede hizmet sunan genel cerrahi bölümünün tüm alt birimleri ile birlikte 2017 yılı ocak ayı maliyet tablosu hazırlanmıştır. Metodoloji olarak Şekil 2’de şematize edilen gider dağıtımını kullanılmıştır. Bu yüzden, ilk aşamada destek hizmet üretim birimlerinin giderleri hesaplanmış ve *birinci dağıtım* uygulanmıştır. İkinci aşamada genel cerrahi bölümünün hizmet aldığı yardımcı sağlık destek birimlerinin giderleri dağıtılmıştır (*ikinci dağıtım*). Son aşamada ise bölüme ait öz giderler hesaplanmış, ortak sağlık alan giderleri dağıtılmış ve bölümün maliyet tablosu oluşturulmuştur.

Çalışmanın ilk aşamasında personel, malzeme, hizmet alım, elektrik, su vb. giderler direk veya dağıtım anahtarları aracılığı ile ilgili üretim yerlerine dağıtılmış ve birinci dağıtımın uygulanması için destek hizmet birimleri maliyet tablosu diğer bir ifade ile genel yönetim giderleri tablosu oluşturulmuştur (bkz. Tablo 10).

Tablo 10. Hastane Genel Yönetim Giderleri

	MALİ /FİNANSAL HİZ.	GENEL İDARİ HİZ.	HASTA BAZLI HİZ.	DEPO İŞLETME HİZ.	TEKNİK DESTEK	DİĞER ÇEŞİTLİ
PERSONEL	324446,80	704301,00	95151,00	199155,15	262146,00	
MALZEME	41370,78	14696,20	7390,78	670,63	4726,00	
<i>Kırtasiye</i>	<i>15645,12</i>	<i>10245,36</i>	<i>4586,00</i>	<i>125,00</i>	<i>0</i>	
<i>Temizlik</i>	<i>975,46</i>	<i>1450,32</i>	<i>654,78</i>	<i>545,63</i>	<i>226,00</i>	
<i>Sarf</i>	<i>1150,20</i>	<i>1875,32</i>	<i>2150,00</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	
<i>Atelye</i>	<i>24200,00</i>	<i>1125,20</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>4500,00</i>	
GENEL ÜRETİM	22673,6	44367,24	20545,30	9766,00	24873	
<i>Elektrik</i>	<i>4780,25</i>	<i>2878,25</i>	<i>2155,00</i>	<i>985,00</i>	<i>1455,00</i>	

<i>Su</i>	10234,00	14455,41	11450,00	456,00	9780,00
<i>Isınma</i>	5033,00	7455,25	2500,00	1545,00	1478,00
<i>Yemek</i>	10100,90	18370,00	4070	6600,00	11110,00
<i>Bakım</i>	875,45	658,33	125,30	85,00	0
<i>Onarım</i>					
<i>Diğer</i>					
<i>Amortisman</i>	450,00	550,00	245,00	95,00	1050,00
TOPLAM	388491,20	763364,44	123087,08	209591,78	291745,00
					2386436,2

Tablo 10’da oluşan giderlerin dağıtımının yapılması için genel cerrahi bölümüne ait genel yönetim giderleri yükleme oranları, bölüme ait dağıtım anahtarları verileri ile tüm hastane dağıtım anahtarları verilerinin oranlanması sonucunda bulunmuştur (bkz. Tablo 11). Hesaplanan yükleme oranları ve Tablo 10’da oluşan genel yönetim giderleri üzerinden genel cerrahi genel yönetim giderleri bulunmuştur.

Tablo 11. Genel Cerrahi Genel Yönetim Giderleri Hesaplama Tablosu

GENEL YÖNETİM GİDERİ	DAĞITIM ANAHTAR I	GENEL CERRAHİ DAĞITIM ANAHTAR I VERİLERİ (1)	HASTANE DAĞITIM ANAHTAR I VERİLERİ (2)	GİDER YÜKLEM E ORANI (3) (3) = (1)/(2)	HASTANE GENEL YÖNETİM GİDERLER İ (4)	BÖLÜM GENEL YÖNETİM GİDERLER İ (5) (5) = (3)*(4)
Mali/Finansal Hizmet	İşlem adeti	346	2455	0,140937	388491,20	54752,73
Genel İdari Hizmet	Tüm bölümlere eşit*	-	-	0,02*	763364,44	15267,29
Hasta Hizmetleri	Hasta sayısı	5463	114000	0,047921	123087,08	5898,46
Depo İşletme	Malzeme adeti	9875	55470	0,178024	209591,78	37312,40
Teknik Destek	Arıza sayısı	16	1478	0,010825	291745,00	3158,27
Diğer Çeşitli	Tüm bölümlere eşit*	-	-	0,02*	2386436,20	47728,72

*Hastanede toplam 50 tıbbi bölüm bulunmaktadır.

Genel Cerrahi bölümü için yapılan hesaplamada olduğu gibi sağlık hizmet birimlerine ait genel yönetim giderleri de hesaplanarak Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12. Yardımcı Sağlık Hizmet Birimleri Genel Yönetim Giderleri

GENEL YÖNETİM GİDERİ	LABORATUVAR	TIBBİ GÖR.	PATOLOJİ	NÜKLEER T.
Mali/Finansal Hizmet	23894,98	19305,88	12343,10	8545,22
Genel İdari Hizmet	15267,29	15267,29	15267,29	15267,29
Hasta Hizmetleri	0,00	0,00	0,00	0,00
Depo İşletme	277549,03	242802,05	123620,73	103984,84
Teknik Destek	2970,93	4278,13	1426,04	2139,07
Diğer Çeşitli	47728,72	47728,72	47728,72	47728,72
TOPLAM	367410,95	329382,07	200385,89	177665,15

Birinci dağıtım işlemi tamamlandıktan sonra yardımcı sağlık hizmet birimlerinin maliyet tabloları oluşturulmuş ve ikinci dağıtım aşamasına geçilmiştir. İkinci dağıtım aşamasında basit dağıtım yöntemi uygulanmıştır.

Tablo 13. Yardımcı Sağlık Hizmet Birimleri Maliyet Tablosu

GİDERLER	LABORATUVAR	TIBBİ GÖR.	PATOLOJİ	NÜKLEER TIP	
PERSONEL	Direkt	317565,24	421011,00	167297,00	93825,00
	İndirekt	932620,12	136552,00	28787,00	28284,00
İLK MADDE VE MALZEME	Tıbbi Ürün	777466,45	44917,00	93755,00	527650,00
	Kırtasiye	660,00	1815,00	457,00	56,00
	Temizlik	906,00	1189,00	1142,00	1172,00
	Sarf	49002,53	11121,00	5679,00	15259,00
	Atelye	530,41	3044,00	951,00	809,00
GENEL ÜRETİM	Elektrik	8744,00	12500,00	3640,00	8850,00
	Su	2450,00	1150,00	475,00	650,00
	Isınma	4102,25	12832,00	1696,00	5952,00
	Yemek	17492,00	10670,00	5060,00	4730,00
	Tıbbi Cihaz Bakım-Onarım	0	90849,00	50000,00	27370,00
	Bakım Onarım	874,00	1110,00	375,00	458,00
	Diğer				
	Amortisman	3750,00	17550,00	2355,00	11250,00
	Çamaşır Yıkama	0	345,00	0	740,00
	Sterilizasyon	0	7894,00	0	0
	Tıbbi Atık	3992,12	1664,00	1001,00	1879,00
GENEL YÖNETİM		367410,95	329382,07	200385,89	177665,15
TOPLAM GİDER	DOLAYLI	2.487.566,07	1.105.595,07	563.055,89	906.599,15

Yardımcı sağlık hizmet birimlerinde oluşan toplam dolaylı giderlerin genel cerrahi bölümüne dağıtılması için öncelikle yardımcı sağlık hizmet birimlerinin ve genel cerrahi bölümünün 2017 Ocak ayı tetkik ücret verileri elde edilmiştir. Bu veriler üzerinden yardımcı sağlık hizmetleri toplam giderlerinin yükleme oranı bulunmuş ve Tablo 14'te gösterilmiştir.

Tablo 14. Yardımcı Sağlık Hizmet Birimlerinde Ocak Ayı Yapılan Tetkiklerin Toplam Ücretleri ve Dolaylı Giderlerin Yükleme Oranları

TETKİK ÜCRETLERİ VE YÜKLEME ORANI	LABORATUVAR	TIBBİ GÖR.	PATOLOJİ	NÜKLEER T.
HASTANE TOPLAMI (1)	1.957.118	1.151.435	467.242	751.486
GENEL CERRAHİ (2)	73544,00	44544,00	33349,00	12481,00
DOLAYLI GİDER YÜKLEME ORANI (3) = (2)/(1)	0,04	0,04	0,07	0,02

İkinci dağıtımda kullanılan dolaylı gider yükleme oranları hesaplandıktan sonra bu oranlar ve toplam dolaylı giderler üzerinden genel cerrahi bölümüne ait dolaylı giderler oluşturularak Tablo 15'te gösterilmiştir.

Tablo 15. Genel Cerrahi Dolaylı Giderleri (İkinci Dağıtım)

DOLAYLI GİDER	LABORATUVAR	TIBBİ GÖR.	PATOLOJİ	NÜKLEER T.
DOLAYLI GİDER YÜKLEME ORANI (1)	0,04	0,04	0,07	0,02
TOPLAM DOLAYLI GİDER (2)	2.487.566,07	1.105.595,07	563.055,89	906.599,15
GENEL CERRAHİ DOLAYLI GİDER (3) = (1)*(2)	99502,64	44223,80	39413,91	18131,98

Birinci ve ikinci gider dağıtımları ile genel cerrahi bölümüne ait dolaylı gider ve genel yönetim giderleri hesaplanmıştır. Bundan sonraki aşamada, genel cerrahi bölümünün diğer cerrahi bölümler ile ortak alan olarak hizmet verdiği ameliyathaneye ait ocak ayı ameliyathane gider tablosu oluşturulmuştur (bkz. Tablo 16). Ayrıca, genel cerrahi bölümünün ilgili ayda ameliyathaneyi %22,23 oranında kullandığı bilgi sistemleri yönetim biriminden tespit edilmiştir. Bu oran ve toplam ameliyathane giderleri üzerinden genel cerrahi bölümünün ameliyathane gideri hesaplanmıştır.

Tablo 16. Genel Cerrahi Bölümü Ameliyathane Ortak Gider Hesaplaması

GİDER TÜRÜ		TUTAR(TL)
PERSONEL	Hemşire	141.880,00
	Tıbbi Sekreter	20.827,00
	Yardımcı Destek Personel ve Temizlik	126.664,00
DİĞER MALZEMELER	Sarf	7.588,00
	Kırtasive	73,00
	Temizlik	6.863,00
	Atelye	3.479,00
SAĞLIK HİZMETİ ÜRETİM GENEL GİDERLERİ	Elektrik	19.640,00
	Su	2.440,00
	Isınma	6.875,00
	Yemek	16.856,00
	Bakım Onarım Diğer	2.140,00
	Amortisman	4.850,00
	Tıbbi Atık	20.030,00
Çamaşır Yıkama	37.018,00	
TOPLAM AMELİYATHANE GİDERİ		417.223,00
Genel Cerrahi Bölümü Ameliyathane Kullanım Oranı		%22,23
Genel Cerrahi Ameliyathane Ortak Gideri		92.748,67*

*Hesaplama: $417223,00 * 0,2223 = 92748,67$

Çalışmanın son aşamasında hastaneden alınan veriler ve dağıtım anahtarları ile genel cerrahi bölümünün öz giderleri olan *personel, tıbbi ürün, diğer malzeme* ve *sağlık hizmeti üretim genel giderleri* hesaplanmış ve bölüm maliyet tablosuna kaydedilmiştir (bkz. Tablo 17).

Tablo 17. Genel Cerrahi Bölümü Maliyet Tablosu

GİDER TÜRLERİ		TUTAR(TL)	
PERSONEL	Direk		
		<i>Hekim</i>	200.654,00
		<i>Hemşire</i>	59.971,00
			313.609,00
	İndirek		
	<i>Sekreter ve Diğer Personeller</i>	52.984,00	
TIBBİ ÜRÜN	İlaç	282.878,00	504.454,00
	Tıbbi Malzeme	199.850,00	
	Kan ve Kan Ürünleri	21.726,00	
DİĞER MALZEMELER	Sarf	7.107	10.178,00
	Kırtasiye	382,00	
	Temizlik	1.275,00	
	Atelye	969,00	
	Terzihane	445,00	
SAĞLIK HİZMETİ ÜRETİM GENEL GİDERLERİ	Elektrik	3.338,00	153.052,00
	Su	1.884,00	
	Isınma	3.516,00	
	Yemek	76.100,00	
	Tıbbi Cihaz Bakım-Onarım	0	
	Bakım Onarım Diğer	457,00	
	Amortisman	2.850,00	
	Çamaşır Yık.	12.954,00	
	Sterilizasyon	46.429,00	
	Tıbbi Atık	5.524,00	
GENEL YÖNETİM	Mali/Finansal Hizmetler	54.752,73	164117,90
	Genel İdari Hizmetler	15.267,29	
	Hasta Hizmetleri	5898,46	
	Depo İşletme Hizmetler	37.312,40	
	Teknik Destek Hizmetler	3.158,27	
	Diğer Çeşitli Hizmetler	47.728,72	
DOLAYLI GİDERLER	Laboratuvar	99.502,64	201.272,30
	Tıbbi Görüntüleme	44.223,80	
	Nükleer Tıp	39.413,91	
	Patoloji	18.131,98	
SAĞLIK HİZMETİ ORTAK ALAN GİDERLERİ	Ameliyathane	92.748,67	92.748,67
TOPLAM		1.439.431,87	1.439.431,87

Tablo 18. Genel Cerrahi Bölümü Gider Dağılım Yüzdesi

GİDER TÜRÜ	MALİYET(TL)	TOPLAM MALİYET İÇİNDEKİ ORANI
ÖZ GİDER (personel, tıbbi ürün, diğer malzemeler, genel üretim)	981,293,00	%68,17
BÖLÜM DIŞI DESTEK HİZMET GİDERLERİ (genel yönetim, dolaylı, sağlık hizmeti ortak alan)	458138,87	%31,83
PERSONEL	313.609,00	%21,79
TIBBİ ÜRÜN	504.454,00	%35,05
DİĞER MALZEMELER	10.178,00	%0,71
GENEL ÜRETİM	153.052,00	%10,63
GENEL YÖNETİM	164.117,90	%11,40
DOLAYLI GİDERLERİ	201.272,30	%13,98
SAĞLIK HİZMETİ ORTAK ALAN GİDERLERİ	92.748,67	%6,44

Bulgular ve Değerlendirme

Hastane işletmelerinde sağlık harcamalarını kontrol altına almak için mali analizlerin etkin ve verimli yapılması büyük önem taşımaktadır. Bunun için, sağlık hizmetleri gelirleri ile hizmet sürecinde oluşan maliyetlerin karşılıklı analizinin yapılması gerekmektedir. Gelir analizleri pratikte hastanelerde bölüm bazlı yapılabilmektedir. Çünkü, sağlık hizmet çeşitliğinin ve hasta sayısının çok fazla olması hasta veya işlem bazlı gelir analizlerinin yapılmasını oldukça güçleştirmektedir. Hasta gelirleri bölüm bazlı olarak gelir sınıflamasına göre (öz gelir, tıbbi ürün, dolaylı) kaydedilmekte; böylece, bölüm gelir tabloları oluşturulmaktadır. Buna karşılık olarak mali analiz için gelir analizine benzer maliyet analizlerinin de bölüm bazlı yapılması gerekmektedir. Bundan dolayı, sağlık hizmetlerinin maliyetlendirilmesi bölüm bazında yapılmalıdır. Bu durumda, Bölüm (departmental) maliyetlendirmenin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Bölüm (departmental) maliyetlendirme, hastane işletmelerinin bölüm bazlı sağlık hizmet maliyetlerinin detaylı olarak hesaplanmasını sağlayarak, hastane yönetimlerine detaylı gider analizi yapmasına katkı sunmaktadır. Bununla, sağlık hizmet sunumu sürecinde oluşan giderler bölüm maliyet tablolarına yansıtılmakta ve hem hastane yönetimleri hem de bölüm sağlık çalışanları yapılan sağlık harcamalarını bu tablolarda görebilmektedir. Bu sayede, hastane yönetimi dışında, sağlık çalışanları da mali performanslarını detaylı analiz edebilmekte, kaynakların etkin ve verimli kullanılması konusunda farkındalık kazanarak maliyetleri kontrol alma sürecinde hastane yönetimine destek olabilmektedirler. Özellikle, gereksiz istenen tetkikler, gereksiz sarf edilen malzemeler vb. tespitler yapılarak sağlık hizmet sürecinde maliyet yönlü iyileştirmeler yapılabilmekte; maliyet tabloları aylık bazda karşılaştırılarak giderler de ortaya çıkan sapmaların nedenleri üzerine gidilerek maliyetlerin kontrolsüz artmasının önüne geçilebilmektedir.

Bu çalışma bir kamu hastanesinin genel cerrahi bölümünde gerçekleşmiştir. Bölüm (departmental) maliyetlendirme hastanesinin ilgili birimlerinden alınan veriler doğrultusunda uygulanmış ve bölüm maliyet tablosu oluşturulmuştur (bkz. Tablo 17). Buna göre, giderler içinde en büyük paya personel ve tıbbi ürün giderleri sahip olmuştur. Bölümün 2017 ocak ayı toplam sağlık maliyeti 1.439.431,87 TL hesaplanmıştır. Hastanesinin Medikal Muhasebe biriminden alınan veriye göre ise aynı döneme ait

toplam sağlık hizmet geliri 1.531.040,00 TL'dir. Bu verilere göre, bölüm dönem içinde sağlık hizmeti üretim sonucunda hastaneye 91.608,00 TL mali katkı sunmuştur.

Bölüm(departmental) maliyetlendirme,

- Kolay anlaşılır
- Zaman almayan
- Subjektif kararların olmaması
- Düşük maliyetli
- Veri güncellemesinin kolaylıkla yapılabilmesi

özelliklerinden dolayı hastane işletmelerinde uygulanabilir bir maliyet yönetim aracıdır. Bu maliyetlendirme ile sağlık hizmet süreçlerinde ortaya çıkan maliyetler kontrol altına alınabilir ve kamu otoritesi tarafından hastaneler arası bölüm bazlı karşılaştırmalı analizler yapılarak sağlık bütçelerinin hazırlanmasında da bir bütçe yönetim aracı olarak kullanılabilir. Bu yöntemin doğru sonuçlar vermesinin en önemli koşulu ise dağıtım anahtarlarına ait verilerin doğru ve eksiksiz belirlenerek yükleme oranlarının doğru hesaplanmasıdır. Aksi takdirde, bölüm bazlı mali analizlerin yanlış yapılarak hastane yönetimleri tarafından alınması gereken stratejik kararların yanlış olmasına sebep olacaktır.

Sonuç

Son yıllarda dünyada sağlık alanındaki gelişmeler hızla devam etmektedir. Ülkeler sağlık sistemlerini geliştirebilmek için çeşitli düzenlemeler yapmakta; özellikle de sağlık sistemlerini ayakta tutmak ve geliştirmek için sağlık bütçelerinin GSMH oranını arttırmaya veya en azından sabit tutmaya çalışmaktadırlar. Bu yüzden sağlık harcamalarını denetlemeye ve kontrol altına almaya yönelik çeşitli araçlar kullanılmaktadır. Bunların arasında sağlık hizmeti mali analizleri etkin bir araçtır.

Sağlık sistemleri içinde sağlık hizmeti üreten en temel ve lokomotif kuruluşların başında hastane işletmeleri gelmektedir. Bünyelerinde buldukları beşeri ve teknolojik sermaye ile sağlık harcamalarının büyük payını oluşturmaktadır. Bu durum, hastane işletmelerinde mali analizlerin yapılmasının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu yüzden, hastane yönetimleri tarafından mali analizler kapsamında gelir ve maliyet analizlerinin yapılması gerekmektedir.

Hastane işletmelerinin genel yapısı incelendiğinde sunulan sağlık hizmet çeşitliliği çok fazladır ve her bölümün sunduğu sağlık hizmeti birbirinden farklılık göstermektedir. Bundan dolayı, hastane yönetimleri tarafından bölüm bazlı mali analizlerin yapılması daha pratik ve kolay olduğu için gelir ve maliyet analizleri de bölüm bazlı yapılması gerekmektedir. Böylece, sağlık hizmet gelirleri ve maliyetleri karşılıklı ilişkilendirilerek bölüm mali performans analizleri daha detaylı yapılabilmektedir.

Sağlık hizmet gelirlerinin ödemesi, geri ödeme kurumları veya hastalar tarafından direk hastaneye yapılmakta ve bu gelirler bölüm gelir tablosuna kaydedilmektedir. Buna karşılık mali analiz yapılabilmesi için bölüm sağlık hizmet maliyetlerinin de hesaplanması gerekmektedir. Bu yüzden, hastanede oluşan giderlerin bölümlere doğru yöntemler ile dağıtılması büyük önem arz etmektedir. Bu noktada, maliyet yönetim aracı olarak bölüm maliyetlendirmenin gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bölüm(departmental) maliyetlendirmede, sağlık hizmet sürecinde oluşan tüm giderler bölümlere uygun dağıtım anahtarları ile yüklenmekte ve bölüm maliyet tabloları oluşturulmaktadır. Böylece, hastane yönetimleri ve sağlık çalışanları bölüm bazlı maliyet analizi yaparak kaynakları etkin ve

verimli kullanılması konusunda gerekli önlemleri almakta; sağlık harcamalarının kontrol altına alınma sürecine katkı sunmaktadırlar.

Bu kapsamda, yapılan çalışma ile hastane işletmelerinde sağlık harcamalarını kontrol altına almak için Bölüm(departmental) maliyetlendirme önerilmiş ve bir kamu hastanesinin genel cerrahi bölümünde uygulanmıştır. Burada hastane verileri kullanılarak bölümün maliyet tablosu oluşturulmuş ve sağlık hizmet sürecinde oluşan tüm giderler detaylı olarak tabloya yansıtılmıştır. Bu tabloda bölümün bir ay içinde sunduğu sağlık hizmet karşılığında ne tür kaynaklar sarf ettiği detaylı olarak görülmüştür. Ayrıca bu maliyet tabloları sayesinde hastane yönetimlerinin yanında sağlık çalışanları da kaynakların etkin ve verimli kullanımı konusunda farkındalık kazanarak gereksiz yapılan tetkik ve sarfedilen kaynakların önüne geçebilmektedir.

Bölüm(departmental) maliyetlendirmenin avantajlarından biri de tüm hastaneler tarafından kolaylıkla uygulanabilmesi ve süreçler bazında güncellenebilmesidir. Bu özelliği ile sağlık hizmet sürecindeki değişikliklere hızlı cevap verebilir olması ile oldukça dinamiktir. Bununla, hastane yönetimlerinin bölüm bazında dönemselsel olarak karşılaştırmalı analiz yapmasının yanında, kamu otoritesi de hastaneler arası bölüm bazlı analizler yaparak sağlık harcamaları üzerinde daha detaylı odak çalışmaları yapabilir. Bu sayede, sağlık bütçeleri daha etkin ve verimli hazırlanabilir, sağlık harcamaları kontrol altına alınabilir.

Kaynakça

- Akpınar, S. (2017). Sağlık Kurumlarında Birim Maliyet Hesaplama: Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Poliklinik Uygulaması. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(2), 199-215.
- Arslan, S. (2008). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bragg, S. (2001). *Cost Accounting Acomprehensive Guide*. North America: Wiley Publish.
- Durukan, S., Akar, Ç., Şahin, İ. (2007). Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 10(1), 19-47.
- Erdoğan, N. (1999). Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü. İzmir: Barış Yayınları.
- Göktaş, T.A. (2018). Sağlık Harcamalarında Son Durum. T.C. Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü, İstatistik, Analiz, Raporlama ve Stratejik Yönetim Daire Başkanlığı
- Kamacı, A., Yazıcı, H. (2017). OECD Ülkelerinde Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisinin Ekonometrik Analizi. *Sakarya İktisat Dergisi*, 6(2), 52-69.
- Kısakürek, M.M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 229-256.
- Menderes, M. (1994). *Hastanelerde Maliyet Hesaplaması(ss.265-275)*. I. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu. Aydın: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları. 4-7 Mayıs 1994.
- Mevzuat Bilgi Sistemi (24.03.2013). *Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği*. Resmî Gazete Sayısı: 28597.
- [https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=17229&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5\(25.03.2021\)](https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=17229&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5(25.03.2021)).
- OECD (2019a). Health Statistics .

<http://www.oecd.org/health/health-systems/Table-of-Content-Metadata-OECD-Health-Statistics-2019.pdf> (16.03.201).

OECD (2019b). *Health at a Glance 2019: OECD Indicators*, 8 OECD Publishing, Paris.

<https://doi.org/10.1787/4dd50c09-en>.(10.03.2021).

Taser, M., Cakir, H., (2019). The Effect of Departmental Productivity on Performance-based Additional Payment in University Hospitals: A Model Proposal. Research. *Journal of Business and Management (RJBM)*, 6(4), 243-270.

Toprak, D. (2019). Türkiye’de Sağlık harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi. *Ekonomi Bilimleri Dergisi.*, 11(1), 24-38.

Yaman, Ö. (2009), Hastanelerde Maliyet Yönetim Sistemi ve Bir Uygulama. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüksel, İ. (2013). Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yüksel, İ. (2021). Hastanelerde Hasta Maliyeti Hesaplama. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.