



HASTANELERDE MALİYET ANALİZİ: ANKARA’DA HİZMET SUNAN İKİNCİ BASAMAK BİR KAMU HASTANESİ’NDE UYGULAMA

COST ANALYSIS IN HOSPITALS: IMPLEMENTATION IN A SECOND LINE PUBLIC HOSPITAL PROVIDING SERVICES IN ANKARA

Sinem MUT¹, İsmail Ağırbaş²

Öz

Sağlık hizmetleri bireylerin ve dolayısıyla toplumların bugünü ve geleceğini ilgilendiren yaşamsal temel ihtiyaçları karşılamaktadır. Bu alanda insan ihtiyaç ve beklentileri değişken ve sınırsızdır. Fakat kaynakların sınırlılığı düşünüldüğünde giderlerin kontrol altına alınması önemlidir. Sürdürülebilir, etkili bir hizmet sunumu için giderlerin ölçülmesi yani maliyetlerin analiz edilmesi gerekir. Çalışma Ankara’da hizmet sunan ikinci basamak bir kamu hastanesinde yürütülmüştür. Örneklem seçilmeden tüm klinik ve polikliniklere ait 2014 yılı idari, mali, tıbbi ve istatistiksel verileri incelenmiştir. Çalışma belirli bir dönemi kapsamı dolayısıyla kesitseldir ve tanımlayıcı araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada temel olarak “Geleneksel Maliyet Analizi” yöntemi kullanılmıştır. Maliyetler; birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım olarak tanımlanan ve üç ayrı aşamada gerçekleştirilen dağıtımlar ile hesaplanmıştır. Dağıtımlar sonucunda hastanenin toplam giderinin 12.783.071,73 TL olduğu saptanmıştır. Toplam hastane giderlerinin %77,76’sının personel giderlerinden, %18,81’inin genel üretim giderlerinden ve %3,43’ünü direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden oluştuğu saptanmıştır. Çalışmada poliklinik ve klinik birim maliyetler hesaplanmıştır. Bulunan poliklinik maliyetler Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) fiyatlarıyla karşılaştırılmıştır. Genel olarak poliklinik maliyetleri SUT fiyatlarının üstünde çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Hizmeti, Hastane, Maliyet, Maliyet Analizi, Birim Maliyet

Abstract

Health care satisfy fundamental vital needs which concern individuals and accordingly communities today and the future. In this area needs and expectations are variable and endless. But when considering the limitation of resources it is important to be controlled expenditures. In order to effective and sustainable health services costs analyzes are needed. This study was carried out a second level

¹ Arş. Gör., Ankara Üniversitesi, smut@ankara.edu.tr

² Prof. Dr., Ankara Üniversitesi, agirbasismail@yahoo.com

public hospital which provide service in Ankara. The sample was not selected after the administrative, financial, medical and statical data of all clinics and outpatient in 2014. The study cover specific period so it is cross-sectional and descriptive research method was used. In this study "Traditional Cost Analysis" method was basically used. Costs were calculated through three steps of allocation called first, second and third allocations. End of the allocations it was confirmed that hospital total expenses is 12.783.071,73 TL. It was confirmed that 77,76% of total hospital expenses were made up of direct labor costs; 18,81% were made up of general production costs; and 3,43% were made up of direct raw materials and supplies. Outpatient clinic and clinic unit costs were estimated in this study. These outpatient unit costs were then compared with the prices found in The Medical Enforcement Declaration. Outpatient unit costs were often higher than The Medical Enforcement Declaration prices.

Keywords: Healthcare, Hospital, Cost, Cost Analysis, Unit Cost

1.GİRİŞ

İşletme yönetiminde başarılı olabilmenin ön koşullarından biri; kuruluş amacı ve faaliyet gösterdiği sektör ne olursa olsun her işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin kendisine kaç mal oluşunu bilmesidir. Bu durum hastaneler için de önem arz etmektedir. Çünkü birey ve toplum hayatında önemli bir yeri olan sağlık ve sağlık hizmetleri için yapılan harcamalar giderek artmaktadır. Ülkeler Gayri Safi Yurtiçi Hâsıllarının, bireylerde gelirlerinin önemli bir kısmını sağlık harcamaları için kullanmaktadır. Bunun bir sonucu olarak sağlık hizmetleri maliyeti sürekli olarak gündemde olan önemli konulardan biridir. Toplumun sağlık hizmeti ihtiyacını karşılayan sağlık kurumları, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelerin sonucunda değişmiş ve önemleri de gittikçe artmıştır. Ürettiği mal ve hizmetin maliyetini bilen sağlık kurumları da diğer sağlık kurumlarında daha avantajlı olacaklardır. İsminden de anlaşılacağı gibi maliyet analizi sağlık kurumlarının hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan bir yöntemdir. Maliyet analizi, sağlık kurumunun hizmet sunumunda gerçekleşen giderleri, gider yerlerine ve gider türlerine göre ayırıp üretilen sağlık hizmetleri ile ilişkilendirerek analiz etmektir(Ağırbaş, 2014:419).

Bugün bütün ulusal sağlık sistemlerinin yüz yüze bulunduğu ortak sorun tıbbi bakım maliyetlerinin ulusal gelirden artan miktar ve oranda pay almasıdır. Bu nedenle mevcut sağlık bakım kaynaklarından daha fazla fayda elde edilmesi önem kazanmış ve sağlık hizmetlerinin verimliliği ve etkililiğinin değerlendirmesine yönelik çalışmalara verilen önem gittikçe artmıştır (Uğurluoğlu, 2013: 201). Sağlık hizmetleri sunumunda sınırlı olan kaynakların etkili ve verimli kullanılması günümüzde kaçınılmaz tartışmalardan biridir. Rekabet ortamının her gün daha da genişlediği bir ortamda sağlık hizmeti sunucularının artan hizmet sunumu maliyetlerine yönelik stratejik ve taktik planlara sahip olması gerekmektedir (Top, 2006:3). Bu planların oluşturulmasında hastanelerde yapılan ve daha sistematik ve sürekli olarak yapılması gereken maliyet analizleri büyük kolaylıklar sağlayacaktır (Esatoğlu vd., 2010: 17).

Çalışmanın amacı, Ankara'da hizmet sunan ikinci basamak bir kamu hastanesinin 2014 verilerini kullanarak poliklinik birim maliyetleri, hasta ve hasta günü birim maliyetlerinin hesaplanması ve bulunan poliklinik birim maliyetlerinin Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) paket fiyatlarıyla karşılaştırılmasıdır.

1.1.Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi

Sağlık hizmetlerine ayrılan bütçenin büyük kısmı hastaneler tarafından tüketilmektedir. Dolayısıyla hastanelerin sunduğu hizmetin yönetsel, teknik ve finansal açıdan etkililiği önem kazanmaktadır. Artan sağlık harcamalarının kontrol altına alınması bu harcamaların ölçülebilmesinden geçmektedir (McKee ve Healy, 2003: 49). Harcamaların artması, teknolojik gelişmeler, geri ödeme yöntemlerindeki çeşitlilik ve yasal düzenlemeler hastanelerde maliyet analizi çalışmalarına verilen önemi arttırmıştır (Özgülbaş, 2014: 25). Maliyet analizi geçmiş dönemlere ait maliyet muhasebesi verilerini kullanarak ileriye yönelik finansal planlar yapmaya imkan veren analizlerden oluşmaktadır (Top ve Yıldırım, 2000: 20).

Maliyet, ürün ya da hizmet üretimi için katlanılan parasal değerdir (Büyükmirza, 2008: 44). Bu tanımdan hareketle sağlık hizmeti maliyetini, sağlık kurumlarının sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülebilen değeri şeklinde ifade edebiliriz. Sağlık kurumları üretim faktörü olarak, insan gücü, ilaç, tıbbi malzeme, tıbbi cihaz, elektrik, su, doğalgaz, gıda ürünleri, temizlik ürünleri, bina, genel demirbaş, kırtasiye vb çok değişik kaynaklar kullanmaktadır. Bu üretim faktörlerinin kullanabilmek için gerekli olan finansal kaynaklar sınırlı olduğundan, maliyetler sağlık kurumlarının önemli sorun alanı olmaya devam etmektedir. Sağlık kurumlarında maliyetler; polikliniklerde poliklinik maliyeti, kliniklerde hasta günü maliyeti, laboratuvarlarda tetkik maliyeti, radyolojide çekim maliyeti, ameliyathanelerde ameliyat maliyeti, yoğun bakımda hasta günü maliyeti, diyaliz de seans maliyeti vb olarak ifade edilmektedir. Bu maliyetlerin, hem sağlık kurumu genelinde hem de ayrı ayrı her bir poliklinik, klinik, ameliyathane ve laboratuvar bazında hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca kliniklerde hastalık tedavi maliyetleri, ameliyathanelerde ameliyat türlerinin maliyetleri, laboratuvarlarda her bir tetkik'in maliyetinin de hesaplanması gerekmektedir. Bu nokta da maliyet, harcama ve gider kavramlarını açıklamakta yarar bulunmaktadır. Maliyet, harcama ve gider kavramları birbiriyle ilişkili kavramlar olması dolayısıyla sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar. Ancak kavramlar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Maliyet, hastanelerin sağlık hizmeti üretimi için katlandıkları gerekli mal ve hizmetlerin parasal karşılığıdır. Harcama, satın alınan mal ve hizmet karşılığı ödenen paradır. Gider ise satın alınan hizmet ya da ürünün sunulan hizmet kapsamında kullanılan kısmıdır (Ağırbaş, 2014: 429).

Maliyet analizi, sağlık kurumu tarafından sunulan hizmetin karmaşıklığı ve çok girdili yapısını sistematikleştirmeye ve yalınlaştırmaya da yarayan finansal yönetim aracıdır. Hizmet sunumu esnasında katlanılan giderlerin esas üretim yerlerine dağıtılmasıyla sonuçlanan ve kullanıcısının hem toplam maliyeti hem de birim maliyetleri hesaplamasına yardımcı olan bir araçtır (Ağırbaş, 2014: 429).

1.2. Sağlık Kurumlarında Maliyet Analizi Aşamaları

Maliyet analizi çalışması esnasında yapılan işlemler yedi başlıkla özetlenebilir;

1. Çıktıların belirlenmesi
2. Gider merkezlerinin tanımlanması
3. Gider kalemlerinin belirlenmesi
4. Giderlerin gider merkezlerine dağıtımı
5. Yönetim ve destek gider yerlerindeki giderlerin, yardımcı ve esas gider yerlerine dağıtımı

6. Yardımcı ve esas gider yerlerinin toplam ve birim maliyetlerin hesaplanarak maliyet fonksiyonlarının oluşturulmasıdır (Shepard vd., 2000: 7).

Maliyet analizinin ilk aşamasında çıktılar belirlenir. Sağlık kurumlarında, poliklinik sayısı, taburcu olan hasta sayısı, ameliyat türleri ve sayıları, tetkik türleri ve sayıları, yoğun bakım gün sayıları çıktı olarak adlandırılmaktadır. Bu çıktılar kullanılarak, poliklinik maliyetleri, yatan hasta ve hasta günü maliyeti, tetkik maliyetleri v.b hesaplanmaktadır (Ağırbaş, 2014: 430). Gider yerleri, hizmet sunumu sonucu maliyetlerin oluştuğu, sağlık kurumunun hizmet üretim birimidir (Durukan ve ark., 2007: 23). Sağlık kurumlarında yapılan maliyet analizi çalışmalarında gider yerleri, esas üretim gider yerleri (poliklinik ve klinikler), yardımcı üretim gider yerleri (laboratuvarlar, görüntüleme merkezleri, ameliyathaneler v.b) ve fiilen sağlık hizmetinin sunulmadığı fakat sunulabilmesi için hizmet veren birimlerinin oluşturduğu yönetim ve destek gider yerleri olarak üç gruba ayrılmaktadır. Gider türleri, malzeme giderleri, personel giderleri ve genel üretim giderleri olarak üç grupta toplanabilmektedir. Bir diğer aşama giderlerin gider merkezlerine dağıtımıdır. Bu aşamada, dolaysız giderler gider yerlerine direkt yüklenirken, dolaylı giderler ise maliyet dağıtıcıları (cost drivers) yardımı ile gider yerlerine dağıtılırlar. Analizlerde genel olarak kullanılan maliyet dağıtıcıları, poliklinik hasta sayısı, yatan hasta sayısı, yatan hasta gün sayısı, personel sayısı, ameliyat türü vb'dir. Bu adımların izlenmesi sonucunda birinci dağıtım tablosu oluşur. Yönetim ve destek gider yerlerindeki giderlerin, yardımcı ve esas üretim gider yerlerine dağıtım işlemleri sonucunda ise ikinci dağıtım tablosu oluşur. İkinci gider dağıtım işlemlerini gerçekleştirmek için farklı dağıtım yöntemleri bulunmaktadır fakat genellikle çalışmalarda uygulama kolaylığı nedeniyle "kademeli dağıtım yöntemi" kullanılmaktadır. Analizlerin son aşaması, yardımcı ve esas gider yerlerinin toplam ve birim maliyetlerin hesaplanarak maliyet fonksiyonlarının oluşturulması aşamasıdır. Türkiye'de sağlık kurumları katlandıkları giderlerin karşılığını Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan esas üretim gider yerleri olarak adlandırılan poliklinik ve klinik faturalarına göre almaktadırlar. Dolayısıyla bu aşamada öncelikle yardımcı üretim yeri giderlerinin birim maliyetleri hesaplanır sonrasında ise yardımcı üretim giderleri esas üretim gider yerlerine dağıtılır ve poliklinik ve klinik birim maliyetleri hesaplanır. Bu işleme üçüncü dağıtım denir (Ağırbaş, 2014: 428-442).

2. MATERYAL VE METOD

2.1. Evren ve Örneklem

Araştırma Ankara'da hizmet sunan ikinci basamak bir kamu hastanesinde yürütülmüştür. Örneklem seçilmeden tüm klinik ve polikliniklere ait 2014 yılı idari, mali, tıbbi ve istatistiksel verileri incelenmiştir. Hastanenin sunduğu hizmetler kapsamında 23 poliklinik ve 18 klinik faaliyet göstermektedir.

2.2. Metod

Çalışma yapılması için hastanenin bağlı olduğu kamu hastane birliğinden ve hastane yönetiminden gerekli izinler alınmıştır. Araştırmada kullanılan veriler hastane yönetimi ve ilgili verinin kayıtlarının tutulduğu hastane biriminden tedarik edilmiş ve bu veriler kullanılarak analizler gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında elde edilen verilerin analizinde Microsoft Excel programı kullanılmıştır. Çalışma belirli bir dönemi kapsamı dolayısıyla kesitsel bir araştırmadır ve tanımlayıcı

araştırma yöntemi kullanılmıştır. Analiz kapsamında olan hastane de “Geleneksel Maliyet Analizi” yöntemi kullanılarak yapılan maliyet analizi çalışması üç dağıtım aşamasından oluşmaktadır.

İlk aşamada çıktılar belirlenmiş, gider türleri ve gider kalemlerine göre gruplandırmalar yapılmıştır. Birinci gider dağıtım tablosu oluşturulurken gider merkezleri sınıflandırıldıktan sonra gider çeşitleri belirlenmiş, uygun dağıtım anahtarlarıyla esas ve yardımcı gider dağıtım yerleri ile yönetim ve destek gider dağıtım yerlerine dağıtım gerçekleştirilmiştir. Dağıtım aşamasında dolaysız giderler gider yerlerine doğrudan yüklenirken, dolaylı giderlerin dağıtımı için maliyet dağıtıcıları (cost driver) kullanılmıştır. Kullanılan başlıca maliyet dağıtıcıları ise şöyledir; poliklinik hasta sayısı, yatan hasta sayısı, yatan hasta gün sayısı, personel sayısı, ameliyat türü, yemek öğün sayısı g.b.

İkinci gider dağıtım tablosu birinci dağıtım sonrasında ortaya çıkan verilerle, yönetim ve destek giderlerinin esas ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtımıyla devam etmiştir. Dağıtımda “Kademeli Dağıtım Yöntemi” kullanılmış olup, yönetim ve destek giderleri büyükten küçüğe doğru sıralanmış ve dağıtımlar gerçekleştirilmiştir. Genel yönetim giderleri hastane yönetimi başlığında toplanmış ve ikinci dağıtımda tek kaleme temsil edilmiştir. Yönetim ve destek giderleri uygun dağıtım anahtarları yardımıyla esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtılmıştır.

Üçüncü gider dağıtım tablosunda yardımcı üretim gider yerlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımı yapılmıştır. Burada da ikinci dağıtımda olduğu gibi “Kademeli Dağıtım Yöntemi” kullanılmış ve yardımcı gider çeşitleri büyükten küçüğe sıralanarak dağıtım gerçekleştirilmiştir. Üçüncü dağıtım sonrasında polikliniklerde poliklinik birim maliyeti, servislerde ise hasta ve hasta günü birim maliyeti hesaplanmıştır.

3. BULGULAR

Çalışma kapsamına alınan hastaneye ilişkin yapılan analizler ve çıkan sonuçlar bu bölümde incelenmiştir. Çalışma esnasında toplanan veriler doğrultusunda birinci, ikinci ve üçüncü gider dağıtım tabloları oluşturulmuştur. Hastaneye ait 2014 yılı verileri aşağıda Tablo 1’de anlatılmıştır.

Tablo 1. Hastanenin 2014 Yılı Genel Verileri

Fiili Yatak Kapasitesi	67
Yatılan Gün Sayısı	11483
Yatan Hasta Sayısı	2080
Yapılan Ameliyat Sayısı	2820
Poliklinik Hasta Sayısı	184172

Hastanenin 2014 yılına ait birim bazında poliklinik hasta sayısı (PHS), yatan hasta sayısı (YHS) ve yatan hasta gün sayısı (YHGS) aşağıdaki Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Hastane Birim Bazında PHS, YHS ve YHGS’ye İlişkin Veriler

Birimler	PHS	YHS	YHGS
Acil Servis	60658	0	0
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	12498	85	274
Cildiye	9436	7	18
Fizik Tedavi Ve Rehabilitasyon	6364	253	4871
Göğüs Hastalıkları	4606	73	608

Tablo 2. Hastane Birim Bazında PHS, YHS ve YHGS'ye İlişkin Veriler (Devamı)

Birimler	PHS	YHS	YHGS
İç Hastalıklar	17720	304	1880
Kardiyoloji	7106	76	563
Nöroloji	4427	3	31
Psikiyatri	2436	0	0
Beyin	1098	0	0
Genel Cerrahi	10600	580	1130
Göz Hastalıkları	10566	77	137
Kadın Hastalıkları	8695	267	459
KBB	10619	9	14
Ortopedi	10451	81	285
Üroloji	4186	68	97
Ağrı	503	0	0
Yoğun Bakım	0	197	1116
Evde Bakım	2203	0	
TOPLAM	184172	2080	11483

Tablo 2’de de görüldüğü gibi en çok poliklinik başvurusu acil, iç hastalıklar ve çocuk hastalıkları polikliniklerine yapılmıştır. 2014 yılı genelinde yatan hasta sayısının en fazla olduğu klinikler genel cerrahi, iç hastalıklar ve kulak-burun-boğaz klinikleridir. Yatan hasta gün sayısına bakılacak olursa toplamda yatış süresinin en fazla olduğu birimler fizik tedavi ve rehabilitasyon kliniği, iç hastalıklar ve genel cerrahi klinikleridir.

3.1. Birinci Gider Dağıtımına İlişkin Bulgular

Birinci gider dağıtım tablosu oluşturulurken gider merkezleri sınıflandırılmış, gider merkezleri belirlendikten sonra gider çeşitleri belirlenmiştir. Giderler gider merkezlerine uygun dağıtım anahtarları ile dağıtılmıştır. Tablo 3’de birinci dağıtım sonrası gider yerlerinin maliyetleri verilmiştir. Toplam 12.783.071,73 TL olan giderlerin; genel yardımcı hizmet gider yerleri 1.439.043,87 TL’sini, genel yönetim gider yerleri 1.948.589,48 TL’sini, yardımcı üretim gider yerleri 2.787.104,43 TL’sini, esas üretim gider yerleri ise 6.608.333,95 TL’sini oluşturmaktadır.

Tablo 3. Birinci Dağıtım Sonrası Gider Yerleri Maliyetlerinin Dağılımı

Gider Merkezi	1.Dağıtım Sonrası Maliyetler (TL)
Genel Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	
Hasta Kabul	311.103,52
Yemekhane	465.684,35
Çamaşırhane	50.790,53
Acil Hasta Kabul	290.174,71
Arşiv	52.550,10
Teknik Servis	193.280,83
Depo	25.694,24
Santral	49.765,59
Genel Yönetim Gider Yerleri	
Hastane Yönetimi	782.128,01
Satın alma ve Faturalandırma	202.155,37
Eczane	140.195,87
Mutemetlik	94.998,94
Acil Vezne	190.537,55

Tablo 3. Birinci Dağıtım Sonrası Gider Yerleri Maliyetlerinin Dağılımı (Devamı)

Gider Merkezi	1.Dağıtım Sonrası Maliyetler (TL)
Genel Yönetim Gider Yerleri	
Evrak Birimi	107.180,48
Yazı İşleri	59.179,46
Özlük	56.419,49
Ayniyat	95.931,73
İstatistik	53.080,00
İnsan Hakları	55.094,20
Sivil Savunma	68.157,87
Fotokopi	43.530,51
Yardımcı Üretim Gider Yeri	
Ameliyathane	804.679,60
Tıbbi Kurul	95.691,98
Odyoloji	21.126,96
Radyoloji	624.413,78
Laboratuvar	1.009.741,91
Kan Alma	231.450,20
Esas Üretim Gider Yerleri	
Acil Servisi	1.495.422,02
Beyin Cerrahisi	151.662,83
Çocuk Sağlığı Ve Hastalıkları	422.808,01
Fizik Tedavi Ve Rehabilitasyon	398.480,70
Evde Bakım	109.034,36
Genel Cerrahi	824.684,87
Göğüs Hastalıkları	154.049,95
Göz Hastalıkları	122.160,11
İç Hastalıkları	810.369,27
Kadın Hastalıkları	578.194,67
Kardiyoloji	163.368,96
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	258.801,71
Nöroloji	122.703,96
Ortopedi	215.043,59
Psikiyatri	106.172,51
Ağrı	99.952,00
Üroloji	150.615,00
Cildiye	120.456,96
Yoğun bakım	304.352,49
Toplam	12.783.071,73

Gider merkezleri ve çeşitleri belirlendikten sonra giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Birinci gider dağıtım tablosu incelendiğinde toplam maliyetin 12.783.071,73 TL olduğu görülmektedir. Tablo 4'te gider çeşitlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı gösterilmiştir.

Tablo 4. Birinci Dağıtıma Tabi Tutulan Gider Çeşitlerinin Toplamları ve Yüzdeleri

Gider çeşitleri	Toplam İçinden Alınan	Yüzde (%)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	438.973,47	3,43
Genel üretim giderleri	2.404.283,63	18,81
Direkt Personel Gideri	9.939.814,63	77,76
1.DAĞITIM TOPLAMI	12.783.071,73	100,00

Birinci dağıtım sonrasında personel gideri toplam içerisinde %77,76 ile ilk sıradayken, genel üretim gideri %18,81 ve direkt ilk madde ve malzeme gideri %3,43 ile onu takip etmektedir.

Tablo 5. Birinci Dağıtım Sonucunda Gider Çeşitlerinin Gider Yerleri Bazında Toplam ve Yüzdeleri

Gider yerleri	Toplam İçinden Alınan	Yüzde (%)
Esas Üretim Gider Yeri	6.608.333,95	51,70
Yardımcı Üretim Gider Yeri	2.787.104,43	21,80
Genel Yardımcı Hizmet Gider	1.439.037,66	11,26
Genel Yönetim Gider Yeri	1.948.595,69	15,24
1.DAĞITIM YÜZDESİ	12.783.071,73	100,00

Tablo 5 incelendiğinde hastane giderlerinin %51,70'lik gibi büyük bir kısmı esas üretim gider yerlerine, %21,80'i yardımcı üretim gider yerlerine, %11,26'sı genel yardımcı hizmet gider yerlerine ve %15,24 ise genel yönetim gider yerlerine aittir olduğu görülmektedir.

3.2. İkinci Gider Dağıtımına İlişkin Bulgular

Birinci gider dağıtım tablosu oluşturulduktan sonra ikinci dağıtım tablosu oluşturulur. Bu aşamada yönetim ve destek gider yerleri yardımcı ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmıştır. Dağıtım yapılırken "Kademeli Dağıtım Yöntemi" kullanılmıştır. Yönetim ve destek giderleri büyükten küçüğe doğru sıralanmış ve uygun dağıtım anahtarları (cost driver) aracılığıyla dağıtımlar gerçekleştirilmiştir. Bu tablo oluşturulurken genel yönetim giderleri hastane yönetimi başlığında toplanmış ve dağıtıma dahil edilmiştir.

Uygun dağıtım anahtarları belirlendikten sonra yönetim ve destek giderlerinin dağıtım yapılmıştır. Aşağıdaki Tablo 6'da ikinci dağıtım sonucu yardımcı ve esas üretim gider yerlerinin maliyetleri verilmiştir.

Tablo 6. İkinci Dağıtım Sonrası Yardımcı ve Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetleri

Gider Merkezi	2.Dağıtım Sonrası Maliyetler
Yardımcı Üretim Gider Yeri	
Ameliyathane	986.933,52
Tıbbi Kurul	124.082,81
Odyoloji	34.080,19
Radyoloji	797.717,30
Laboratuvar	1.220.763,79
Kan Alma	290.338,26
Esas Üretim Gider Yerleri	
Acil Servisi	2.286.098,27
Beyin Cerrahisi	197.420,03
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	554.995,27
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon	656.605,62
Evde Bakım	144.239,64
Genel Cerrahi	1.091.339,25
Göğüs Hastalıkları	227.102,42
Göz Hastalıkları	188.176,15
İç Hastalıkları	1.094.280,18
Kadın Hastalıkları ve Doğum	754.503,04
Kardiyoloji	243.960,73

Tablo 6. İkinci Dağıtım Sonrası Yardımcı ve Esas Üretim Gider Yerlerinin Maliyetleri (Devamı)

Gider Merkezi	2.Dağıtım Sonrası Maliyetler
Esas Üretim Gider Yerleri	
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	345.648,22
Nöroloji	170.910,26
Ortopedi	303.907,41
Psikiyatri	139.303,04
Ağrı	128.090,03
Üroloji	207.511,13
Cildiye	178.067,87
Yoğun Bakım	416.995,96
Toplam	12.783.071,73

Tablo 6'da da görüldüğü gibi yönetim ve destek giderlerinin dağıtılması yardımcı ve esas gider yerlerinin maliyetlerinde önemli oranda artışa yol açmıştır. Yardımcı ve esas üretim merkezlerinin birinci dağıtım sonundaki maliyetleri 9.395.438,38 iken, ikinci dağıtım sonrası bu tutar 12.783.071,73'e yükselmiştir. Toplam giderler içerisinde %26,5'lik bir orana sahip yönetim ve destek giderlerinin tamamı böylelikle yardımcı ve esas üretim yerlerine dağıtılmıştır.

3.3. Üçüncü Gider Dağıtımına İlişkin Bulgular

Birinci ve ikinci gider dağıtım tabloları oluşturulduktan sonra üçüncü gider tablosu ortaya çıkan yeni maliyetlerle düzenlenir. Bu aşmada, yardımcı üretim gider yerlerinin maliyetleri esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Bu tablo oluşturulurken de gider çeşitlerine uygun dağıtım anahtarları bulunur. Bu anahtarları Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Üçüncü Dağıtım Tabi Tutulan Gider Çeşitleri ve Dağıtım Anahtarları

Gider Çeşitleri	Dağıtım Anahtarı
Laboratuvar	Tetkik sayısı
Ameliyathane	Ameliyat türü ve büyüklüğüne göre dönüştürme katsayısı
Kan Alma	Poliklinik hasta sayısı ve yatan hasta sayısı
BT	Tetkik sayısı
Mamografi	Tetkik sayısı
MR	Tetkik sayısı
Kemik Dansitometrisi	Tetkik sayısı
Direkt Grafiler	Tetkik sayısı
Ultrasonografi	Tetkik sayısı
Sağlık Kurulu	Poliklinik hasta sayısı ve yatan hasta sayısı
Odyoloji	Kulak-Burun- Boğaz birimine

Gider çeşitleri yukarıdaki tabloda verilen dağıtım anahtarları yardımıyla ilgili birimlere dağıtılmıştır. Esas üretim gider yerlerinin yeni maliyet yapısı ise bu birimlerin 1. ve 2. gider dağıtım toplamları ile birlikte Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. Dağıtımlar Sonrası Esas Üretim Gider Toplamlarının Karşılaştırılması

Gider Merkezi	1.Dağıtım	2.Dağıtım	3.Dağıtım
Acil Servis	1.495.422,02	2.286.098,27	2.859.411,19
Beyin Cerrahisi	151.662,83	197.420,03	254.106,89
Çocuk Sağlığı Ve Hastalıkları	422.808,01	554.995,27	724.071,11
Fizik Tedavi Ve Rehabilitasyon	398.480,70	656.605,62	871.731,63
Evde Bakım	109.034,36	144.239,64	187.093,85
Genel Cerrahi	824.684,87	1.091.339,25	1.590.538,72
Göğüs Hastalıkları	154.049,95	227.102,42	369.498,63
Göz Hastalıkları	122.160,11	188.176,15	269.116,47
İç Hastalıkları	810.369,27	1.094.280,18	1.381.644,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	578.194,67	754.503,04	1.000.917,69
Kardiyoloji	163.368,96	243.960,73	504.193,65
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	258.801,71	345.648,22	531.664,41
Nöroloji	122.703,96	170.910,26	294.555,32
Ortopedi	215.043,59	303.907,41	627.743,65
Psikiyatri	106.172,51	139.303,04	148.402,38
Ağrı	99.952,00	128.090,03	157.457,57
Üroloji	150.615,00	207.511,13	315.604,35
Cildiye	120.456,96	178.067,87	250.882,38
Yoğun Bakım	304.352,49	416.995,96	444.436,75
Toplam	6.608.333,95	9.329.154,52	12.783.071,73

Tablo 8’de görüldüğü gibi yardımcı üretim gider yerlerinin, esas üretim gider yerlerine dağıtılması ile poliklinik ve klinik bazda toplam maliyetler ortaya çıkmıştır. Hastanenin birinci dağıtım tablosu sonucu elde edilen toplam 12.783.071,73 TL olan gider tutarı değişmemiştir. Birinci ve ikinci gider tablolarında olduğu gibi burada da en fazla maliyet Acil Servis’de 2.859.411,19 TL iken, Acili 1.590.538,72 TL ile Genel Cerrahi ve 1.381.644,49 TL ile İç Hastalıklar takip etmektedir.

Üçüncü dağıtımda hastanede gerçekleştirilen A,B,C,D,E grubu ameliyatların dağıtımı için ikinci gider dağıtım sonrası ameliyatların birim maliyetleri hesaplanmıştır. Birim maliyetlerin hesaplanmasında SUT tavan puanlarından yararlanılarak dönüştürme yapılmıştır. Yapılan dönüştürme sonucunda fiili birim maliyetler bulunmuştur. E grubu ameliyatlara 1 dönüştürme katsayısı verilerek diğer ameliyatlarında dönüştürme işlemi gerçekleştirilmiştir. Ameliyatlar için hesaplanan dönüştürme katsayıları ilgili ameliyatın fiili miktarı ile çarpılarak dönüştürülmüş ameliyat miktarı hesaplanmıştır. Ameliyathaneye ait gider toplamı dönüştürülmüş toplam ameliyat miktarına bölünerek dönüştürülmüş ameliyat birim maliyeti bulunmuştur. Fiili birim maliyet ise dönüştürme katsayıları ile dönüştürülmüş ameliyat birim maliyeti ile çarpılarak hesaplanmıştır. Yapılan işlemler sonunda ortaya çıkan sonuç Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9. Ameliyat Grupları Fiili Birim Maliyeti

Ameliyat Grubu	Ameliyat Puanı	Ameliyat Sayıları	Dönüştürme Katsayısı	Dönüştürülmüş Ameliyat Miktarı	Dönüştürülmüş Ameliyat Birim Maliyeti	Fiili Birim Maliyet
A	900-1999	6	13,42	80,50	218,67	2.933,74
B	500-899	35	6,03	211,17	218,67	1.319,37
C	300-499	132	3,35	442,07	218,67	732,33
D	150-299	1125	2,01	2.257,55	218,67	438,81
E	0-149	1522	1,00	1.522,00	218,67	218,67
Toplam		2820		4.513,29		

Üçüncü dağıtım tablosu oluşturulduktan sonra birim maliyetler hesaplanır. Birim maliyetler, yönetim ve destek giderleri ile yardımcı üretim gider yerlerinin giderlerinin toplandığı esas üretim gider yerlerindeki poliklinik gider toplamının poliklinik hasta sayısına bölünmesi ile elde edilir. Bu işlemler yapılan çalışmaya uygulandığında poliklinik birim maliyetler Tablo 10'da ki gibi oluşmuştur.

Tablo 10. Poliklinik Birim Maliyetleri

Poliklinikler	Poliklinik Maliyetler	PHS	Birim Maliyet (TL)	SUT Paket Fiyatı (TL)
Acil	2.859.411,19	60.658	47,14	-
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	439.973,07	12.498	35,20	23,00
Cildiye	161.642,57	9.436	17,13	23,00
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon	472.382,09	6.364	74,23	23,00
Göğüs Hastalıkları	230.143,92	4.606	49,97	24,00
İç Hastalıklar	793.370,57	17.720	44,77	26,00
Kardiyoloji	369.489,87	7.106	52,00	32,00
Nöroloji	214.215,77	4.427	48,39	27,00
Psikiyatri	148.402,38	2.436	60,92	30,00
Beyin Cerrahi	156.355,22	1.098	142,40	25,00
Genel Cerrahi	654.911,14	10.600	61,78	26,00
Göz Hastalıkları	129.377,20	10.566	12,24	21,00
Kadın Hastalıkları ve Doğum	507.040,65	8.695	58,31	29,00
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	315.240,54	10.619	29,69	22,00
Ortopedi	285.526,90	10.451	27,32	22,00
Üroloji	175.028,96	4.186	41,81	24,00
Ağrı	157.457,57	503	313,04	27,00
Yoğun Bakım	0,00	0	0,00	-
Evde Bakım	187.093,85	2.203	84,93	22,00

Birim maliyetler hesaplandıktan sonra 24 Aralık 2014'te güncellenmesi yapılan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) "EK 2A-1 Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Ayakta Tedavilerde Sınıflandırılması Listesi" kullanılarak hastane kodunun H3 olduğu tespit edilmiştir. SUT "Ek 2A Ayakta Başvurularda Ödeme Listesi" yardımıyla poliklinik paket fiyatları hastanenin bulunan birim maliyetleri ile karşılaştırılmıştır. Hesaplamalar sonucunda elde edilen fiili birim maliyetlerin SUT fiyatlarından yüksek olduğu görülmektedir. Birim maliyetlerin yüksek olması etkileyen en önemli faktör; poliklinik hasta sayısının az olması buna karşın sabit maliyetleri oluşturan personel giderinin yüksek olmasıdır. Tablo incelendiğinde en yüksek poliklinik birim maliyeti 313,04 TL ile Ağrı Polikliniği'nde, en düşük birim maliyet ise 12,24 TL ile Göz Hastalıkları polikliniğinde görülmektedir.

Üçüncü dağıtım sonrası oluşan klinik maliyetlerin yatan hasta sayısı ve yatılan gün sayısına bölünmesi ile hasta ve hasta günü birim maliyetleri hesaplanmıştır. Birim maliyetler Tablo 11'de görülmektedir.

Tablo 11. Hasta ve Hasta Günü Birim Maliyetleri

Poliklinikler	Klinik Maliyetler	YHS	YHGS	Hasta Maliyeti	Hasta Günü Maliyeti
Acil	0,00	0	0	0,00	0,00
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	284.098,04	85	274	3.342,33	1.036,85
Cildiye	89.239,81	7	18	12.748,54	4.957,77
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon	399.349,54	253	4871	1.578,46	81,99
Göğüs Hastalıkları	139.354,70	73	608	1.908,97	229,20
İç Hastalıklar	588.273,91	304	1880	1.935,11	312,91

Tablo 11. Hasta ve Hasta Günü Birim Maliyetleri (Devamı)

Poliklinikler	Klinik Maliyetler	YHS	YHGS	Hasta Maliyeti	Hasta Günü Maliyeti
Kardiyoloji	134.703,77	76	563	1.772,42	239,26
Nöroloji	80.339,55	3	31	26.779,85	2.591,60
Psikiyatri	0,00	0	0	0,00	0,00
Beyin Cerrahi	97.751,67	0	0	0,00	0,00
Genel Cerrahi	935.627,58	580	1130	1.613,15	827,99
Göz Hastalıkları	139.739,26	77	137	1.814,80	1.019,99
Kadın Hastalıkları ve Doğum	493.877,05	267	459	1.849,73	1.075,98
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	216.423,87	9	14	24.047,10	15.458,85
Ortopedi	342.216,75	81	285	4.224,90	1.200,76
Üroloji	140.575,39	68	97	2.067,29	1.449,23
Ağrı	0,00	0	0	0,00	0,00
Yoğun Bakım	444.436,75	197	1116	2.256,02	398,24
Evde Bakım	0,00	0	0	0,00	0,00

Yatan hasta birim maliyetlerinin en yüksek çıktığı klinikler; Nöroloji 26.779,85 TL, Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları 24.047,10 TL ve 12.748,54 TL ile Cildiye'dir. Yatan hasta birim maliyetlerinin yüksek çıkışmasının nedeni yatan hasta sayısının çok düşük olmasıdır. Yatan hasta günü birim maliyetlerine bakıldığında ise en yüksek maliyete katlanılan kliniğin 15.458,85 TL ile Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları olduğu görülmektedir. Yatan hasta gün sayısının düşük olması dolayısıyla bu kliniğin yatan hasta günü birim maliyeti yüksek çıkmıştır.

4.TARTIŞMA

Çalışma kapsamında incelenen Kamu Hastanesi'nin birinci gider dağıtım sonucuna göre toplam gider 12.783.071,73 TL'dir. Birinci dağıtım sonrasında personel gideri toplam giderin %77,76'sını, genel üretim gideri %18,81'ini ve direkt ilk madde ve malzeme gideri %3,43'ünü oluşturmaktadır. Bu çalışmaya benzer çalışmalardan bazılarında ise sonuçlar şöyle bulunmuştur:

Ağırbaş'ın (1993) TCDD Ankara Hastanesi'nde yaptığı maliyet analizi çalışmasında toplam giderin %60,8'ini personel gideri, %26,8'ini genel üretim gideri ve %12,3'ünü ise direkt ilk madde ve malzeme giderinin oluşturduğu tespit edilmiştir.

Top ve Yıldırım (2000), TCDD Ankara Hastanesi'nde 1996 verilerine dayalı yaptıkları çalışmada direkt personel giderinin %53,88 ve genel üretim giderinin %25,78 ve direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin %20,34 oranında toplam giderler içerisinde dağılım gösterdiğini belirlemişlerdir.

Yiğit ve Ağırbaş'ın (2004) Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi'nde yaptıkları çalışmada toplam giderin %58,0'mı personel gideri, %25,7'sini genel üretim gideri ve %16,3'ünü ise direkt ilk madde ve malzeme giderinin oluşturduğu tespit edilmiştir.

Ağırbaş ve arkadaşları (2012) tarafından yapılan "Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplaması" isimli çalışmada birinci dağıtım sonrası, toplam giderin 71,69'unu personel gideri, %23,5'ini genel üretim gideri ve %4,81'ini ise direkt ilk madde ve malzeme giderinin oluşturduğu tespit edilmiştir.

Özkan ve arkadaşlarının (2014) Ankara'da bir Kamu Hastanesi'nde yaptıkları çalışmada birinci dağıtım toplamı 17.403.348,86 TL olarak bulunmuştur. Giderlerin % 47,24 'ü direkt personel giderlerinden ve %26,41 'i de genel üretim giderlerinden %26,35'i direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden oluşmaktadır.

Şimşek'in (2014) bir Kamu Hastanesi'nde yaptığı maliyet analizinde ise hastanenin toplam gideri 14.856.822 TL olup gider dağıtımının yüzdeleri şöyledir; %62,72'lik payı direkt personel gideri, %27,16'yı genel üretim gideri ve %10,12'lik payı direkt ilk madde ve malzeme gideridir.

Çalışma sonucunda bulunan personel giderleri, genel üretim giderleri ve direkt ilk madde malzeme giderleri Türkiye'de Kamu Hastaneleri üzerinde yapılan diğer çalışmalar ile karşılaştırılmıştır. Fakat çalışmada toplam hastane giderinin %3,43'lük kısmını oluşturan ilk madde ve malzeme gideri diğer çalışmalarla karşılaştırıldığında oldukça düşük bulunmuştur. Bu durum hastanenin hizmet kapasitesi düşünüldüğünde normal karşılanmaktadır. Hastane diğer hastanelere oranla daha az tıbbi ilaç ve malzeme kullanmaktadır. Bunun nedeni hem kompleks vakaların hastanede yeterli donanım olmaması dolayısıyla kabul edilmemesine hem de gideri oluşturacak oranda yatan hasta sayısının ve ameliyat sayısının olmamasına bağlıdır. Yapılan ameliyat sayısı ve grubu, yatan hasta sayısı göz önünde bulundurulduğunda da bu durum normal karşılanmaktadır.

Özkan ve arkadaşlarının (2014) Ankara'da bir Kamu Hastanesi'nde yaptıkları çalışmada poliklinik birim maliyetler incelendiğinde Kadın Hastalıkları ve Doğum, Nöroloji, Beyin ve Sinir Cerrahisi, Enfeksiyon Hastalıkları, Ortopedi ve Travmatoloji, FTR, Üroloji, Genel Cerrahi ve Göğüs Hastalıkları poliklinik birim maliyetlerinin SUT fiyatından yüksek olduğu tespit edilmiştir. Göz Hastalıkları, Psikiyatri, KBB, Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları ve Kardiyoloji poliklinik birim maliyetleri ise SUT fiyatından düşük bulunmuştur.

Şimşek'in (2014) bir Kamu Hastanesi'nde yaptığı maliyet analizinde ise poliklinik birim maliyetler incelendiğinde sadece Çocuk Hastalıkları, Göz Hastalıkları ve Diş Polikliniği birim maliyetlerinin SUT fiyatlarının altında kaldığı görülmektedir.

Çalışma sonucunda hesaplanan birim maliyetler genel olarak yüksek bulunmuştur. Poliklinik birim maliyetlerinin genel olarak SUT fiyatlarının üzerinde çıkmasının nedeni polikliniğe başvuran hasta sayısının düşüklüğüne karşın katlanılan sabit maliyetlerin poliklinik maliyetleri yükseltmesidir. Ayrıca yapılan diğer çalışmalarda da birim maliyetlerin SUT fiyatlarının üzerinde çıkması SUT fiyatlarının düşük olması ve SGK'nın fiyatları belirlemede yapılan çalışmaları göz önünde bulundurması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Klinik birim maliyetleri ise hem yatan hasta sayısına hem de yatan hasta gün sayısına göre hesaplanmıştır ve bu hesaplamada da birim maliyetler genel olarak yüksek çıkmıştır. Birim maliyetlerin yüksek çıkması hem yatan hasta sayısının hem de yatılan gün sayısının düşük olmasına karşın katlanılan giderlerin yüksek olmasına bağlıdır. Hastanenin düşük kapasitede çalışması ve sabit giderleri oluşturan personel maaşları genel olarak birim maliyetlerin yüksek çıkmasına sebep olmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bireysel ve toplumsal iyilik halini etkilemesi dolayısıyla sağlık hizmetleri sunumunun devamlılığı büyük önem taşımaktadır. Sınırlı kaynaklara sahip bu alanda kaynakların etkili ve verimli kullanılması ise kaçınılmaz bir hal almaktadır.

Değişen ekonomik, sosyal ve toplumsal süreçler beraberinde sağlık hizmeti sunumu ve arzına dairde bazı değişiklikler getirmektedir. Artan rekabet, yaşlanan nüfus, hizmet beklentisinde meydana gelen değişikliklerin her biri sağlık hizmetinin sunulmasını etkilemekte ve değişen bu koşullara ayak uydurmak zorlaşmaktadır.

Finansal süreçlere adapte olmak zorunda kalan sağlık hizmetlerinin devamlılığını sağlayabilmek için maliyetlerini kontrol altına alması ise kaçınılmaz bir görevdir. Sağlık hizmetlerine ayrılan bütçenin büyük kısmından yararlanan hastaneler içinde maliyetlerin kontrol altında tutulması dolayısıyla üretilenin ve hizmete sunulmanın sürekli ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada Ankara'da hizmet sunan bir kamu hastanesine ait 2014 yılı idari, mali, tıbbi ve istatistiksel veriler kullanılarak maliyetler analiz edilmiştir. Çıktılar belirlenmiş, gider türleri ve gider merkezleri belirlenmiş, doğru dağıtım anahtarları bulunmaya çalışılarak dağıtımlar gerçekleştirilmiş ve maliyet analizi sonlandırılmıştır.

Çalışma kapsamında birinci, ikinci ve üçüncü gider dağıtım tabloları oluşturulmuştur. Analiz esnasında hastanenin katlandığı maliyetin 12.783.071,73 TL olduğu saptanmıştır. Hastane giderlerinin %51,70'lik gibi büyük bir kısmı esas üretim gider yerlerine, %21,80'i yardımcı üretim gider yerlerine, %11,26'sı genel yardımcı hizmet gider yerlerine ve %15,24 ise genel yönetim gider yerlerine ait olduğu saptanmıştır.

Çalışmadan elde edilen bulgulara dayanarak şu öneriler geliştirilebilir;

- ✓ Hastane kapsamında yapılan tüm işlemlere ait verilerin düzenli ve sistematik olarak toplanması ve raporlaştırılması için uygun bir veri sistemi oluşturulması önerilmektedir.
- ✓ Hastanelerde maliyetlerin kontrol altına alınması için maliyet muhasebesi sistemi kurulması ve bu sistemin sürekli kontrolünün sağlanması önerilmektedir.
- ✓ Düzenli olarak tutulmuş verilerin doğru sistemler ve alanında yetkin yönetici ve personel denetiminde olmasıyla katlanılan maliyetlerin analizinde ve bu doğrultuda belirlenecek politikaların hayata geçirilmesinde önem taşıdığı anlaşılmaktadır.
- ✓ Çalışmaya konu olan hastanede toplam poliklinik maliyetlerin büyük bir kısmının sabit maliyetleri oluşturan personel ücretlerinden oluştuğu görülmektedir. Bunun yanında poliklinik hizmetlerine başvuran hasta sayısının azlığı birim maliyetlerin yüksek çıkmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla kapasite kullanım oranının yükseltilmesi ile birim maliyetlerin düşürüleceği görülmektedir.
- ✓ Sosyal Güvenlik Kurumu'nun hastanelere geri ödeme fiyatlarını belirlerken bilimsel maliyet analizi çalışmalarına dayalı maliyet verilerini dikkate almasının yararlı olacağı söylenebilir.

6. KAYNAKLAR

- Ağırbaş, İsmail (1993), *Hastanelerde Maliyet Performans Analizi ve TCDD Ankara Hastanesinde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Ağırbaş, İsmail (2014), *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Ağırbaş, İsmail-Gök, Haydar-Akbulut, Yasemin-Önder, Ömer-Rıfkı (2012), “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması”, *Türkiye Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Dergisi*, Sayı.58,(103-108).
- Ağyar, Evren (2006), *Hastane İşletmelerinin Yönetimi Açısından Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı ve Kalite Maliyetlemenin Değerlendirilmesi: Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Büyükmirza, Kamil (2008), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi-Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Durukan Serap-Çetin Akar-Şahin İsmet (2007), “Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri”, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. Cilt.10, Sayı. 1, (19-47).
- Esatoğlu, Afsun Ezel-Ağırbaş, İsmail-Doğanay Payziner, Pınar-Akbulut, Yasemin-Göktaş, Bayram-Özatkan, Yonca-Uğurluoğlu, Ece-Yıldırım, Türkan-Törüner, Murat-Gök, Haydar-Atasoy, Çetin Çakır, Selcan Ülkü-Ökten, İlker (2010), “Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi”, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, Cilt. 63, Sayı.1, (17-27).
- Healy, Judith-Mckee, Martin (2003), “The Evolution of Hospital Systems”, (Ed) McKee, M.,Healy, J., *Hospitals in a Changing Europe*, Open University Press, Buckingham, (14-35).
- Özgülbaş, Nermin (2014), *Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Özkan, Okan-Kutlu, Gamze-Aydın, Jebağı Canberk-Aydemir, İzzet-Ağırbaş, İsmail (2014), *Hastanelerde Maliyet Analizi ve Örnek Bir Uygulama*, 8. Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi Bildiri Kitabı, (830-841), K.K.T.C.
- Shepard, Donald-Hodgkin, Dominic-Anthony, Yvonne (2000), *Analysis of Hospitals Costs: A Manuel for Managers*, World Health Organization Report, Genova.
- Şimşek, İsmail (2014), *Hastanelerde Birim Maliyet Analizi ve Yerköy Devlet Hastanesi'nde Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Ankara Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Top, Mehmet (2006), “Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesi: Türkiye'de Öncelik Belirleme Sürecinde Rol Alan Tarafların Görüşleri Ve Sağlık Politikalarına İlişkin Değerlendirmeleri”, *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*. Cilt.9, Sayı. 1, (93-123).
- Uğurluoğlu Aldoğan, Ece (2013), “Sağlık Kurumları Finansal Yönetiminde Gelecek Trendleri”, (Ed) Ağırbaş İsmail, *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim*, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset, Eskişehir, (196-215).

- Yiğit, Vahit-Ağırbaş İsmail (2004), “Hastane İşletmelerinde Kapasite Kullanım Oranlarının Maliyetlere Etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde Bir Uygulama”, *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*. Cilt. 6, Sayı. 2, (141-162).
- Top Mehmet-Yıldırım, Hasan Hüseyin (2000), *TCDD Ankara Hastanesi'nde Maliyet Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama*, 1. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi Bildiri Kitabı.