

# ***Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Faaliyet Bölümleri Standardına Göre Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama***

*Transfer Pricing, According to Responsibility Accounting and Reporting Standards by Departments In Health Business: Practise in a Public Hospital*

Durmuş ACAR\*  
Ali KAHRAMANOĞLU\*\*

## **ÖZ**

*Sorumluluk Muhasebesi; karmaşık yapıdaki işletmelerin yönetim kontrolünü sağlamak amacıyla oluşturulmuş yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesiyle birlikte kullanılan yönetim kontrol sistemidir. Bu sistem, karmaşık yapıdaki sağlık işletmelerinde merkezkaç yönetim sisteminin benimsenmesini ve alt düzey birimlerin yöneticilerine sorumluluk vererek performans artışını ve maliyetin azaltulmasını amaçlamaktadır. Bu çalışmada; ülkemiz kamu hastaneleri içerisinde büyük ölçekli sayılan bir "Şehir Hastanesinde" bir yıllık mali veriler, finansal tablolar, mizanlar ve muhasebe kayıtları incelenerek tüm birimlerin sorumluluk raporları hazırlanmıştır. Radyoloji ve Laboratuvar birimlerine ait gelirler "Transfer Fiyatlaması" yöntemiyle tüm birimlerin ödenmeyen istemler toplamı bulunarak aktarılmıştır. Bu sayede Radyoloji ve Laboratuvar birimleri kar merkezi olarak değerlendirilmekte ve diğer tüm birimlere sorumluluk raporlarının daha şeffaf şekilde incelenebilmesi imkanı verilmektedir. Maliyete dayanan transfer fiyatlaması sonunda; Radyoloji biriminin gelirinin 15.807.741,45 TL, laboratuvar biriminin ise 11.972.422,09 TL olduğu görülmektedir. Piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması sonunda ise; Radyoloji biriminin gelirinin 17.704.670,42 TL, Laboratuvar biriminin ise 13.648.561,18 TL olduğu görülmektedir.*

## **ANAHTAR KELİMELER**

*Sorumluluk Muhasebesi, Sağlık İşletmeleri, Hastane Maliyetleri, Tfrs 8: Faaliyet Bölümleri Standardı, Transfer Fiyatlaması*

## **ABSTRACT**

*accounting established to provide management control of complex structured businesses. This system is aimed to performance improvement and cost reduction in complex health company by giving responsibility to the managers of the lower-level units and adoption to the centrifugal management system. In this study; one of the large-scale public hospital called "City Hospital"'s annual financial data, trial balance reports and accounting records are examined and responsibility reports for all departments are prepared. Radiology and Laboratory unit's revenues are transposed by "Transfer Pricing" as the sum of payment transactions. In this way, radiology and laboratory units are evaluated as a profit center and It is given the opportunity to examine more transparent accountability report to all other units and it is given the opportunity to examine more transparent accountability report to all other units. At the end of the transfer pricing based on the cost; it is seen that the Radiology unit income is 15.807.741,45 TL and laboratory unit is 11.972.422,09 TL. At the end of transfer pricing on the based on market prices; it is seen that the income of the radiology unit is 17,704,670,42 TL and the laboratory unit is 13,648,561,18 TL.*

## **KEYWORDS**

*Responsibility Accounting, Health Business, Hospital Costs, IFRS 8: Operating Segments Standard, Transfer Pricing*

**Makale Gönderim Tarihi:** 17/04/2017

**Kabul Tarihi:** 05/07/2017

Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme A.B.D.'da Prof. Dr. Durmuş ACAR'ın danışmanlığında Ali KAHRAMANOĞLU tarafından hazırlanmış olan doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

\* Prof. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İ.İ.B.F. , İşletme Bölümü, [acar@mehmetakif.edu.tr](mailto:acar@mehmetakif.edu.tr)

\*\* Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Doğanhisar Myo, Lojistik Programı, [akahramanoglu@selcuk.edu.tr](mailto:akahramanoglu@selcuk.edu.tr)

## GİRİŞ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde refah seviyesini artırma çabaları sağlık sektörüne daha fazla kaynak ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu açıdan; Türkiye İstatistik Kurumu'nun son on yıllık verileri incelendiğinde; ülkemizde sağlık harcamalarının gayri safi milli hasılasına oranını ortalama % 5,8 olarak hesaplanmıştır ve Tablo 1'de Türkiye'ye ait 2014 yılı sağlık harcamaları ve sağlık harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranı verilmiştir.

**Tablo 1: Türkiye Sağlık Harcamaları Özeti, 2014**

<b>Toplam Sağlık Harcaması</b>	
Milyon türk lirası(tl)	94.750
Milyon amerikan doları	43.325
<b>Kişi Başı Sağlık Harcaması</b>	
türk lirası	1.232
amerikan doları	563
<b>Toplam sağlık harcamasının gayri safi yurtiçi hasılaya oranı (%)</b>	5,4
<b>Genel kamu sağlık harcamasının toplam sağlık harcamasına oranı (%)</b>	77,4

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, Sağlık harcama istatistikleri 2015, S: 21527 s.2

Tablo 1'de görüldüğü gibi; Türkiye'de 2014 yılı verileri incelendiğinde toplam sağlık harcamaları tutarının yaklaşık 94.750.000.000 TL'dir. Bu harcamaların %77,4'ünün kamu harcaması olarak yapılmış olup, kişi başı sağlık harcamasının ise 1.232 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu derece büyük kaynağın aktarıldığı sağlık sektöründe maliyet kontrolünün öneminin günden güne artmaktadır.

Hastaneler hem kamu sektöründe hem de özel sektörde sağlık hizmeti sunarken, hizmetin kalitesini düşürmemek şartıyla ellerindeki kıt kaynakları en verimli şekilde kullanmak durumundadırlar. Hastaneler; bir yandan tedavi hizmetlerini gerçekleştiren ve iktisadi teşebbüs kurallarına bağlı faaliyet gösteren bir işletme bir yandan da sağlık ve diğer tüm personelin gelişimi açısından bir araştırma merkezi ve sosyal faydası ile de toplum açısından önemli bir yere sahiptir. Hastaneler, hizmet üretim süreci en karmaşık işletmelerdir.

Sağlık Bakanlığı'nın "Kamu Hastaneler Birliği Yasası" ile devlet hastanelerinin daha etkin ve verimli çalışmaları amaçlanmaktadır. Bu yasa ile hastanelere mali özerklik sağlamak ve hastane yöneticilerine belirli hedefler koymaktadır.

Bu çalışmanın amacı; ilgili hedeflere ulaşmaya yardımcı olması için uygulanacak sorumluluk muhasebesi sisteminin, hastane yöneticilerine ne kadar faydalı olacağı hakkında değerlendirme yapmaktır. Bu yöntemle elde edilen sonuçlar ile yöneticilerin hedeflerinden ne kadar uzakta olduklarını görebileceklerdir. Bu amaçla sorumluluk muhasebesi uygulanması için belirlenecek merkezlerin her biri için ayrı ayrı sorumluluk raporları hazırlanacaktır. Bu raporların ayrıca hastanede etkin bir iç raporlama sisteminin oluşmasına yardımcı olması ve bu raporlarla birlikte yöneticilerin her bir merkezin performansını daha objektif değerlendirmesi sağlanabilir.

Bu çalışmada ayrıca; fiili hastane maliyet yönetimi uygulamalarında yardımcı maliyet merkezi olarak değerlendirilen Radyoloji ve Laboratuvar birimlerini birer sorumluluk merkezi olarak değerlendirilmiştir. Bu sayede diğer birimlerin gelir ve maliyet kalemlerini daha objektif raporlanması amaçlanmıştır.

## 1. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ ve FAALİYET BÖLÜMLERİ STANDARDI

Sağlık İşletmeleri; insanların ruhsal ve bedensel ihtiyaçları ile ilgili olarak ortaya çıkan sağlık sorunlarının doğru bir yol içinde ortadan kaldırarak onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel açıdan sağlığının bozulmadan önceki en yakın hayat kalitesinde yaşantısını sürdürmesine yardımcı bulunan hizmet ya da iktisadi mamul üreten sosyolojik ve ekonomik birimlerdir (Yeğinboy, 1992, 9). Sağlık sektörü; sektörü oluşturanlar, ürün ve hizmetleri sağlayanlar, hizmetleri üstlenenler ve tüketicilerin beraber oluşturduğu bir sistemdir ( Odabaşı, 1994, 26). Sağlık işletmelerinin verdiği hizmetler yakın geçmişe kadar uzun bir zaman boyunca sadece hastalıkların tedavisi olarak değerlendirilse de günümüzde insan sağlığıyla ilgili bilgi seviyesinin artması ve sağlık alanındaki çalışmaların daha çok sağlığın kaybedilmeden önce kazanılmasına yönelik olarak yapılmasıyla farklı değerlendirilmektedir (Göktürk, 2012, 6).

Sorumluluk muhasebesi sistemi; işletmenin stratejilerinin uygulanması ve amaçlarına ulaşması için yöneticilerin kendi sorumlulukları en iyi şekilde yerine getirmelerini sağlayan yönetim muhasebesi sistemidir. Muhasebe alanında oluşan bilgilerin değişik yönetim birimlerine raporlanması sayesinde yönetim, her bir sorumluluk merkezinin alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmektedir (Kaygusuz, 2005, 218). Muhasebe ve raporlamayı merkeze alan bu sistem, işletmenin faaliyet bölümlerindeki yöneticilerin kontrolleri altında olan ve sorumlu oldukları maliyetlerin kontrolünü ileriye yönelik bir şekilde yapmaları için geliştirilmiş bir muhasebe yönetim sistemidir. Bundan dolayı bu sistem, sadece alt birim yöneticilerinin kendi faaliyetlerini ve maliyetlerini kontrol etmeleri için değil aynı zamanda diğer tüm birim yöneticilerinin de faaliyetlerini ve maliyetlerini kontrol etmeleri için muhasebe raporlarının düzenlenmesini gerektirir (Çimen, 2007, 42).

Faaliyet bölümleri standardının temel ilkesi “bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar” (TFRS 8, 1. Paragraf) şeklinde belirtilmiştir. Faaliyet bölümleri standardı işletmelerin farklı iş kolları ve farklı ekonomik şartlarda gerçekleştirdikleri faaliyetler hakkında bilgi sağlamaktadır. Bu bilgi finansal tablo kullanıcılarına işletmenin geçmiş performansı, riskleri ve getirileri hakkında tam bilgi vererek daha doğru yargılara varması konusunda yardımcı olur (Greuning, 2009, 306). Bölümsel raporlamanın kilit noktası kullanıcılara bölümlere yönelik finansal bilgiler sağlamaktır. Bölümsel bilginin anlaşılması firmanın sahip olduğu potansiyelin ve performansının bir bütün olarak anlaşılmasını sağlar (Hessling, 2007, 6).

Transfer fiyatlaması kavramı “bir işletmenin mal ve hizmetleri ile varlıklarını, işletmenin diğer bölümlerine ve bağlı işletmelere transfer ederken uygulayacağı fiyatları belirlemesi” (Orhun, 2008, 128) işlemi olarak ifade edilebilir. Transfer fiyatlamasının önemli olmasının temel nedenlerinden biri, işletmelerin genel amacının işletme karını maksimize etmek olması noktasında, transfer fiyatlamasının bu amaca ulaşmada olanak sağlamasıdır (Bierman vd, 1990, 840). Transfer fiyatlaması hangi bölümde uygulanırsa uygulansın önemli olan bir bütün olarak işletmenin karlılığı olup, tatmin edici bir kar düzeyi sağlamakla beraber, işletmenin tümü için optimal kaynak kullanımını gerçekleştirebilmelidir (Gürsoy, 1999, 755). Transfer fiyatı işletmelerin bölümlerinin ayrı birer kar merkezi sayılması nedeniyle, bölümler itibarıyla karların saptanmasında büyük bir öneme sahiptir. Bu fiyat, satıcı bölüm için bir gelir unsuru, alıcı bölüm için ise bir maliyet unsuru olması nedeniyle, bölüm karlarını büyük ölçüde etkilemektedir (Uslu, 1985, 197). Transfer fiyatlaması uygulaması bölüm yöneticilerine maliyetlerini ve gelirlerini kontrol etmek açısından seçim yapabilme fırsatı vermektedir.

## 2. LİTERATÜR

Literatür taramasında “Sağlık Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi” konusu taranmış olup Türkçe ve İngilizce dillerinde yazılmış tez, makale ve araştırma raporları taranmıştır.

Bloomfield vd. (1992), İngiltere’de ulusal kamu hastanelerinde yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesinde kaynak yönetim sistemleri ve sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılması üzerine çözüm önerileri sunmuştur.

Rigby (1993) çalışmasında, Sydney’de bulunan beş büyük eğitim hastanelerinde tanı ilişkili gruplar açısından maliyet merkezi yapılarını incelemiştir. Bu maliyet merkezlerinin oluşturulmasında nasıl benzerlik ve farklılıkları olduğunu açıklamış ve her maliyet merkezine harcamaların dağıtılmasını detaylandırmıştır. Karşılaştırmalı araştırmanın sonuçları olarak hastanelerde farklı maliyet yöntemleri saptanmıştır. Çalışmada ortaya çıkan sonuç hastaneler kendi iç yönetim ihtiyaçlarını karşılamak için maliyet merkezlerini oluşturmalıdır ve amaç olarak bir poliklinik, bakım ünitesi ve tıbbi uzmanlık bölümü çalışanının kendi bölüm maliyetlerini bilmesidir.

Durukan (2006) çalışmasında, hastanelerde bölümsel düzeyde üretilen poliklinik hizmeti maliyetlerinin belirlenmesini amaçlamıştır. Araştırmada poliklinik birim maliyetlerinin en büyük unsurunu personel maliyetlerinin oluşturduğu belirlenmiştir. Hastane türüne ve sahipliklerine göre maliyet kalemlerinin büyüklüğü açısından farklılıklar belirlenmiştir. Farklılıkların temel nedeni olarak kimi bölümlerde personel maliyetlerinin büyüklüğü, kimi bölümlerde ise poliklinik sayılarının farklılıklarının etkili olduğu belirlenmiştir.

Ataç (2009) çalışmasında, nispeten küçük boyutlu bir kamu hastanesinde oluşan maliyetlerin, maliyet yeri ve çeşitlerinin bölümlere göre dağılımı ve oranları araştırılarak poliklinik, klinikler, laboratuvar ve diğer hastane hizmetlerinde gerçekleşen birim maliyetlerin belirlenmesini amaçlamıştır. Ankara’da kurulu 100 yataklı bir kamu hastanesinin bir yıllık dönemde gerçekleşen maliyetleri mevcut muhasebe, hastane bilgi

sistemi, maaş kayıtları ve istatistikler kullanılarak “Fiili Tam Maliyet Yöntemi” ile incelenmiş ve hizmet birim maliyetleri belirlenmiştir. Maliyet yeri oran analizi ile maliyetlerin klinik, poliklinik ve diğer hastane birimleri arasında dağılımı araştırılmıştır. Maliyet çeşitleri oran analizi ile maliyetlerin ilk madde ve malzeme, personel maliyetleri ve diğer genel yönetim maliyetleri arasındaki dağılımı araştırılmıştır. Hastane bölüm maliyetlerinin diğer çalışmalarla karşılaştırılmasında, diğer çalışmalardan farklı olarak personel maliyetleri değil ilk madde ve malzeme maliyetlerinin en büyük orana sahip olduğu görülmüştür ve dışarıdan sağlanan hizmet maliyetleri ve amortisman maliyetleri de benzer kamu hastanelerine göre yüksek bulunmuştur.

Kısakürek (2010) çalışmasında, hastane yöneticilerinin verecekleri kararların sağlıklı olması için; her bir bölümün gelirlerini ve maliyetlerini hesaplamaya çalışmıştır. Bölüm gelirleri hizmet, ilaç ve tıbbi sarf malzeme; bölüm maliyetleri de sabit ve değişken şeklinde ayrıştırılarak hesaplamıştır. Çalışmada Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinin 35 bölümü incelenmiştir. Çalışmada; en fazla gelirin, sunulan direkt sağlık hizmetlerinden elde edildiği sonucuna varılmıştır. Bu hizmetler arasında çocuk sağlığı ve hastalıkları, genel cerrahi, kardiyoloji ve iç hastalıkları birimleri en çok gelir getiren birimler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada; psikiyatri, dermatoloji ve çocuk cerrahisi birimleri en az gelir getiren birimlerinin olduğu, maliyetler açısından incelendiğinde çocuk sağlığı ve hastalıkları, genel cerrahi, kardiyoloji ve iç hastalıkları birimleri en çok maliyet yapan birimler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca psikiyatri, göz hastalıkları, göğüs hastalıkları ve plastik cerrahi birimlerinin en az maliyet yapan birimler olduğu ve karlılık açısından; fizik tedavi ve rehabilitasyon, çocuk sağlığı ve genel cerrahi birimlerinin en çok karlılık gösteren birimler iken enfeksiyon hastalıkları çocuk cerrahisi ve kalp damar cerrahisi birimlerinin en az kar eden birimler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir diğer sonuç ise hastanede personel maliyetleri nedeniyle sabit maliyetlerin değişken maliyetlerden daha yüksek çıkmasıdır. Değişken maliyetler içindeki en büyük payın ilaç maliyetlerine ait olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Koç (2012) çalışmasında, Tokat Ağız ve Diş Sağlığı Merkezinin maliyet muhasebesi tekniği olarak kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak, klinik işlem maliyet rakamlarına ulaşılabileceğini ortaya koymuştur. Bu yolla, sağlık yöneticilerine finansal planlama, performans denetimi, kalite ve geliştirme çalışmalarında katkı sağlamak amaçlanmıştır. Kademeli dağıtım uygulaması ile bütünleşik klinik, acil kliniği, radyoloji ve diş protez laboratuvarı ünitelerinde gerçekleşen faaliyetler çeşitli yönleri ile değerlendirilmiş, ulaşılan maliyet bilgileri SGK-SUT verileri ile karşılaştırılarak, birimlerim kar-zarar durumları tespit edilmiştir. Bu çalışmada en büyük maliyet kaleminin personel maliyetleri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Güzel (2012) çalışmasında, bir kamu hastanesi acil servisine ait birim maliyetleri, maliyet muhasebesi açısından hesaplamıştır. Çalışmada; Geleneksel Maliyet Analizi yöntemi kullanılarak; acil servis birim hasta maliyeti hesaplanmıştır. Özellikle kamu hastanelerinde maliyet analizinde en önemli soru olan genel bütçeden ödenen personel maaşlarının maliyet analizine dahil edilip edilmeyeceği konusunda birden fazla maliyet çalışması yapmıştır. Çalışmada en yüksek maliyet kaleminin personel maliyetleri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gürdal (2013 ) çalışmasında, Türkiye’de Devlet Muhasebe Standartlarından biri olan DMS 18 Bölümsel Raporlama Kamu Hastaneleri Birlikleri’nde uygulanması konusunu ele almıştır. Bu standardın uygulanmasıyla; birliklerin performansının ayrı ayrı değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada; birliklerin faaliyetlerini nasıl sürdüreceği ve birliklere bağlı sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyacakları kaynakların belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde, kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflık artırılacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Sorumluk muhasebesi sisteminin faaliyet bölümleri standardı kapsamında uygulanması ile birim yöneticilerinin performansı daha gerçekçi bir şekilde gözlenebilir. Bu sayede, yöneticiler maliyetlerini daha etkin bir şekilde kontrol edebilirler.

### 3. VERİ SETİ VE YÖNTEM

#### 3.1. Veri Seti

Bu uygulama bir kamu hastanesinde yapılmıştır. Uygulamada hastaneye ait 2014 yılı mali verileri kullanılmıştır. Uygulama raporlanmış tüm mali verileri kapsamaktadır. Uygulama için hastaneye ait tüm mali veriler hazırlanan yıllık mali tablolardan ve hastane muhasebe sisteminden elde edilmiştir. Verilerin analizi aşamasında iki uzman doktor, bir mali işler uzmanı ve bir de yönetici asistanı ile görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler hem yüz yüze hem de telefon aracılığı ile yapılmıştır. Düzenli görüşmeler ile fikir alışverişleri ve hastane uygulamaları hakkında bilgi alınmıştır.

Maliyetlerin dağıtımı aşamasında kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Toplanan mali verilerin teorik bilgiler açısından değerlendirme aşamalarında ise;

- Öncelikle yardımcı gelir getiren sorumluluk merkezi olarak görülen ve fiili durumda geliri olan ancak uygulamada geliri esas üretim merkezinde gösterilen “Laboratuvar ve Radyoloji” birimlerinin gelirleri “Transfer Fiyatlaması” ile aktararak bu birimler esas üretim merkezi haline getirilmiştir. Bu birimler hastane muhasebe sisteminde “ödenmeyen istekler” başlığı altında takip edilmektedir.

- Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama standardı çerçevesinde sorumluluk merkezlerinin daha iyi analiz edilebilmesi için uzman görüşü ve birimlerle ilgili doktorların görüşleri alınarak bölüm birleştirme kriterleri uygulanmıştır. Her ne kadar ilgili muhasebe standardında, toplam gelirin %75’lik kısmını oluşturan bölümlerin incelenmesinin Sorumluluk Muhasebesi açısından yeterli olduğu görüşü bulursa da yine ilgili standardın izin verdiği gibi daha sağlıklı bir analiz için tüm birimler uygulamaya dahil edilmiştir.

- Maliyet kalemleri incelenmiş ve birimlere ait direkt yüklenecek maliyetler doğrudan ilgili bölüme yüklenmiştir. Bu maliyetler hem dışkaynak kullanımı ile hem de sadece o bölümü ilgilendiren maliyetler olarak muhasebe kayıtlarına geçtiği için ilgili bölümlere aktarılmıştır.

- Maliyet kalemlerinden genel üretim maliyetleri(yardımcı hizmet maliyet yerleri hariç), direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri 1. dağıtımda uygun dağıtım anahtarları kullanılarak esas üretim maliyet yerleri ve yardımcı hizmet maliyet yerlerine dağıtılmıştır.

- Yardımcı hizmet maliyetleri 2. dağıtım aşamasında esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmış ve esas üretime konu sorumluluk merkezlerinin raporu elde edilmiştir.

- Çalışmada sadece genel sonuçları etkilemeyecek şekilde olan ve birimlerde ayrı ayrı maliyetlendirme çalışması yapılmayan Bakım-Onarım ve Yedek Parça maliyetleri konularıyla ilgili uzmanların görüşleriyle dağıtılmıştır.

- Hastane muhasebe sisteminde dönemsel detaylı verilere ulaşılamadığından dolayı tüm veriler yıllık bazda incelenmiştir. Personel sayıları yıl içerisinde değişiklik göstermiş ancak yılın büyük bölümünde aktif olan personeller çalışmaya dahil edilmiştir. Dışkaynak kullanımı ile hizmet alımı yapılan Radyoloji, Laboratuvar, Güvenlik, Temizlik ve Din-Cenaze birimlerinde çalışan taşeron işçi statüsündeki personeller ise toplam ihale maliyeti ile dahil edilmiştir. Bu çalışanlar hastanenin personeli olarak gösterilmemiştir. Personel olarak; 657 sayılı “Devlet Memurları Kanununa” tabi çalışanlar dikkate alınmıştır.

### 3.2. Yöntem

Yöntem olarak gözlem, mülakat ve istatistik bilgilerin uzman görüşü eşliğinde yorumlanması şeklinde saha araştırması seçilmiştir. Araştırma sırasında ilgili kamu hastanesinde görev yapan mali işler uzmanı ve veri giriş kontrol sorumlusu ile verilerin alınması sırasında yüz yüze ve telefonda görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca elektronik posta yoluyla da iletişim sağlanmıştır. Veri alımının yanı sıra faturalandırma, veri girişi ve mali tabloların incelenmesi aşamalarında gözlemler yapılmıştır. Veri toplanması yaklaşık altı ay sürmüştür. Bu süre zarfında haftada bir gün periyodik şekilde yüz yüze ve telefon görüşmeleri yapılmıştır. Yüz yüze görüşmenin mümkün olmadığı durumlarda elektronik posta aracılığıyla veriler alınmıştır. Sağlık Bakanlığı’nın bürokratik engelleri nedeniyle verilere ulaşmak ve elde etmek uzun zaman almıştır. Bir diğer engel ise personelin ve yöneticilerin araştırmacılara karşı isteksiz ve önyargılı olmasıdır.

Çalışmada sorumluluk merkezlerinin daha detaylı analizinin yapılabilmesi için direkt işçilik maliyetleri (personel maaşları) açısından iki farklı yöntem izlenmiştir. Hastanelerin gelir-maliyet incelemesinde, hastanenin tüm gelirlerin Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile belirlendiği görülmektedir. Maliyetler için ise fiili durumda yapılan harcamalar görülmektedir. Hastanenin maliyetleri arasında görülen personel maaşları gelirlerinden bağımsız olarak Maliye Bakanlığı tarafından ödenmekte ve bu maliyetlerin hastanenin sorumluluk merkezlerinin performansını etkilediği görülmektedir. Bu konuda oluşan belirsizlik nedeniyle çalışmada hem direkt işçilik maliyetleri hastanenin maliyetleri gibi değerlendirilerek hem de bu maliyetler dikkate alınmayarak iki farklı sorumluluk raporu oluşturulmuştur.

Çalışmada esas üretim birimlerinin birbirlerine yaptığı katkılar önemsiz düzeyde olduğundan dikkate alınmamıştır. Hastane fiziki şartlarından ötürü her cerrahi birim kendi ameliyathanesi kullanmaktadır. Cerrahi birimlerin verdiği poliklinik hizmetleri, yaptıkları ameliyatlar ve yoğun bakım hizmetleri kendi bünyesindeki sağlık çalışanları tarafından yapılmaktadır. Her cerrahi birimin yaptığı ameliyatlar o birime gelir olarak kaydedilmektedir. Dolayısıyla poliklinik hizmetleri, cerrahi hizmetler ve yoğun bakım hizmetleri ve maliyetleri kendi birimine kaydedilmektedir. Anestezi ve Reanimasyon birimi hastaları ameliyata hazırlama ve ameliyat sonrası işlemleri gerçekleştirmektedir. Bu birim ile ilgili gelir ve maliyetler bu açıdan yansıtılmıştır. Çalışmanın sınırları ise uygulamanın yapıldığı hastanenin tamamıdır.

#### 4. ANALİZ SONUÇLARI

Uygulamaya konu hastane son yıllarda Sağlık Bakanlığı'nın özellikle büyükşehirlerde Kamu Hastaneleri Kurumu Çatısı altında tüm kamu hastanelerini birleştiren ve sadece bulunduğu şehre değil bölgesine de hizmet veren "Şehir Hastanesi" özelliğine sahip A21\*\*\*\* grubu hastane türüdür. Hastane 2012 yılında kurulmuş ve kuruluş sonrası şehirde bulunan diğer iki devlet hastanesiyle birleştirilmiştir. Hastane 956 yataklı olup 35 dahili ve cerrahi bölümde yıllık yaklaşık 2.000.000 hastaya hizmet verilmektedir. Hastanede 222'si uzman olmak üzere 239 doktor ve 946 yardımcı sağlık personeli ve görev yapmaktadır.

Uygulamaya konu hastane Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri ve Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri olarak temel açıdan ikiye ayrılmıştır. Gelir getirmeyen sorumluluk merkezleri Yönetim ve Destek Hizmetleri başlıkları altında toplanmıştır. Tablo 2'de bu bölümlerin alt dalları listelenmiştir.

**Tablo 2:** Hastanenin Bölümleri

Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri		Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri	
<b>Yönetim Bölümleri</b>	<b>Destek Hizmetleri</b>	<b>Yardımcı Hizmetler</b>	<b>Esas Üretim Yerleri (Hasta Bölümleri)</b>
			Acil Tıp, Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları
Başhekimlik	Dosyalama	<b>Laboratuvarlar</b>	İç Hastalıkları, Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları
Personel Müdürlüğü	Çamaşırhane	Biyokimya Lab.	Dermatoloji, Kalp ve Damar Cerrahisi
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	Terzihane	Mikrobiyoloji Lab.	Ortopedi ve Travmatoloji, Gastroenteroloji
Bütçe ve Mali İşler	Teknik Hizmetler	Hematoloji Lab.	Üroloji, Hematoloji, Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları)
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	Kat Hizmetleri	Patoloji Lab.	Enfeksiyon Hastalıkları Ve Klinik Mikrobiyoloji
	Yemekhane	Kan Bankası	Çocuk Endokrinolojisi, Genel Cerrahi
	Bilgi İşlem		Kardiyoloji, Çocuk Psikiyatrisi, Neonatoloji
	Güvenlik	<b>Radyoloji</b>	Göz Hastalıkları, Çocuk Kardiyolojisi
	Bakım- onarım Hizmetleri	Digital Röntgen	Göğüs Cerrahisi, Anesteziyoloji ve Reanimasyon
	Temizlik Hizmetleri	Radyasyon Onkolojisi	Kadın Hastalıkları ve Doğum, Beyin ve Sinir Cerrahisi
	Tıbbi atık	Manyetik Rezonans(MR)	Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi
	Tıbbi gaz	Nükleer Tıp	Psikiyatri, Tıbbi Onkoloji, Çocuk Cerrahisi
	Eğitim Hizmetleri	Pet-Ct	Çocuk Nefrolojisi, Göğüs Hastalıkları
		Bilgisayarlı Tomografi	Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon, Nöroloji
		Angiografi	Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları
			Nefroloji, Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)

\*\*\*\* 2009 yılında Sağlık Bakanlığı tarafından yürürlüğe koyulan "Sağlık Bakanlığı Yataklı Sağlık Tesisleri Rollerinin Yeniden Belirlenmesi ve Gruplandırılmasına İlişkin Kriterler" çerçevesinde hastanelere verilen grup isimleridir. Bu ölçütlere göre hastaneler 11 gruba ayrılmıştır.

		Ultrasonografi	
--	--	----------------	--

Hastanede 34 adet Esas Üretim Birimi (Hasta Merkezi), Laboratuvar ve Radyoloji ünitesi bulunmaktadır. 2014 yılı verileri esas alınarak uygulamada yıl boyunca 2.045.553 hastaya hizmet verilmiş ve verilen hizmetlerden SUT karşılığı olarak muhasebe kayıtlarına göre 166.405.167,58 Türk Lirası(TL) gelir elde edilmiştir. Yıl içerisinde en fazla hasta muayene eden birimler Acil Tıp (603.338 hasta), Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları (180.328 hasta), İç Hastalıkları (150.231 hasta) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum (128.813 hasta) birimleridir. En çok gelir elde edenler ise Ortopedi ve Travmatoloji (25.319.988,12 TL), Acil Tıp (19.691.568,87 TL) ve Beyin ve Sinir Cerrahisi (17.912.172,09 TL) birimleridir. Hastaların, gelirlerin gelir oranlarının birimlere göre dağılımı Tablo 3’de verilmiştir.

**Tablo 3:**Esas Üretim Birimleri Hasta Sayısı, Gelir ve Gelir Oranları

Uzmanlık Adı	Hasta Sayısı (kişi)	Toplam Gelir (TL)	Gelir Oranı(%)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	180.328	7.481.307,73	4,50
İç Hastalıkları	150.231	5.816.226,27	3,50
Acil Tıp	603.338	19.691.568,87	11,83
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	98.470	4.240.445,73	2,55
Dermatoloji	89.262	2.294.106,67	1,38
Kalp ve Damar Cerrahisi	12.709	5.735.029,48	3,45
Ortopedi ve Travmatoloji	85.877	25.319.988,12	15,22
Gastroenteroloji	18.362	1.201.436,19	0,72
Üroloji	40.069	3.236.694,83	1,95
Hematoloji	4.296	351.528,06	0,21
Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları)	1.467	4.451.528,76	2,68
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	18.424	1.521.815,28	0,91
Çocuk Endokrinolojisi	5.888	231.495,07	0,14
Genel Cerrahi	52.936	7.666.765,37	4,61
Kardiyoloji	55.580	11.549.158,64	6,94
Çocuk Psikiyatrisi	4.509	155.142,90	0,09
Neonatoloji	305	8.665,92	0,01
Göz Hastalıkları	107.024	5.043.473,44	3,03
Çocuk Kardiyolojisi	5.659	182.960,29	0,11
Göğüs Cerrahisi	5.029	838.457,49	0,50
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	2.967	5.813.443,71	3,49
Kadın Hastalıkları ve Doğum	128.813	10.599.767,33	6,37
Beyin ve Sinir Cerrahisi	63.983	17.912.172,09	10,76
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	8.440	979.760,50	0,59
Psikiyatri	79.376	3.991.125,88	2,40
Tıbbi Onkoloji	4.594	1.037.364,03	0,62
Çocuk Cerrahisi	28.720	2.090.579,39	1,26
Çocuk Nefrolojisi	5.041	255.964,54	0,15
Göğüs Hastalıkları	44.112	2.898.642,35	1,74
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	59.069	3.713.725,59	2,23
Nöroloji	58.264	5.138.970,68	3,09
Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları	13.763	559.589,19	0,34
Nefroloji	8.325	3.063.222,65	1,84

Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)	323	1.062.316,24	0,64
<b>Ücretli Laboratuvar</b>			
Tıbbi Patoloji	5.473	193.605,60	0,12
Radyasyon Onkolojisi	198	5.750,20	0,001
Radyoloji	6.555	71.372,50	0,04
<b>Toplam</b>	<b>2.045.553</b>	<b>166.405.167,58</b>	<b>100,00</b>

Hastanede çalışmanın yapıldığı dönemde toplam 1.323 personel görev yapmıştır. Hastane bölümünde 222' si Uzman Doktor, 32'si Pratisyen Doktor, 10'u Fizyoterapist, 2' si psikiyatrist, 946'sı yardımcı sağlık memuru(Hemşire, Ebe, Sağlık Memuru) olarak görev yapmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 4'de gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Hastane Bölümü Personel Sayıları

Bölüm	Uzman	Yardımcı Sağlık Personeli	Diğer
Acil Tıp	12	60	32 Pratisyen Doktor
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	6	26	
Dermatoloji	4	18	
Kalp ve Damar Cerrahisi	7	35	
Ortopedi ve Travmatoloji	9	37	
Üroloji	6	23	
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	5	21	
Genel Cerrahi	14	50	
Kardiyoloji	12	41	
Göz Hastalıkları	10	31	
Göğüs Cerrahisi	3	20	
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	19	135	
Kadın Hastalıkları ve Doğum	12	52	
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6	34	
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	4	20	
Psikiyatri	9	30	2 Psikiyatrist
Çocuk Cerrahisi	4	23	
Göğüs Hastalıkları	3	24	
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	6	25	10 Fizyoterapist
Nöroloji	7	28	
Radyoloji	12	44	
Laboratuvar	11	55	
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	17	43	
İç Hastalıkları	24	71	5 Diyetisyen
<b>Toplam</b>	<b>222</b>	<b>946</b>	

Yönetim bölümünde 1 başhekim, 4 Birim Müdürü, 10 Müdür Yardımcısı, 12 Uzman ve 51 memur görev yapmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 5'de gösterilmiştir.



**Tablo 5:** Yönetim Bölümü Personel Sayıları

Yönetim Bölümü	Personel Sayıları
Başhekimlik	10
Personel Müdürlüğü	30
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	18
Bütçe ve Mali İşler	9
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	11
<b>Toplam</b>	<b>78</b>

Destek hizmetleri bölümünde ise taşeron işçiler hariç 28 kadrolu personel çalışmıştır. Birimlere ait detaylı çalışan sayıları Tablo 6'da gösterilmiştir.

**Tablo 6:** Yardımcı Hizmet (Destek Hizm.) Bölümü Personel Sayıları

Yardımcı Hizmet (Destek Hizm.) Bölümü	Personel Sayıları
Temizlik	9
Yemekhane	7
Teknik Servis	5
Güvenlik	3
Bilgi İşlem	4
<b>Toplam</b>	<b>28</b>

Tüm birimlerim yatak sayıları, yatan hasta sayıları, işgal edilen yatak-gün sayısı ve yatak doluluk oranları Tablo 7'de detaylı olarak verilmiştir.

**Tablo 7:** Yatak Sayıları, Yatan Hasta Sayıları, İşgal Edilen Yatak-Gün Sayısı ve Yatak Doluluk Oranları

Yatak Sayıları				
Bölüm	Yatak Sayısı	Hasta Sayısı	İşgal Edilen Yatak-Gün Sayısı	Yatak Doluluk Oranı(%)
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	20	2580	5160	0,71
Dermatoloji	1	52	208	0,57
Kalp ve Damar Cerrahisi	44	2687	13435	0,84
Ortopedi ve Travmatoloji	75	4262	21310	0,78
Üroloji	25	2666	7998	0,88
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	15	784	3920	0,72
Genel Cerrahi	88	7066	28264	0,88
Kardiyoloji	85	7253	29012	0,94
Göz Hastalıkları	12	3035	3035	0,69
Göğüs Cerrahisi	8	342	2052	0,70
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	45	1813	13876	0,84
Kadın Hastalıkları ve Doğum	85	18541	24812	0,80
Beyin ve Sinir Cerrahisi	55	3397	16985	0,85
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	10	528	2640	0,72
Psikiyatri	40	1309	13090	0,90
Çocuk Cerrahisi	35	4552	11380	0,89
Göğüs Hastalıkları	48	1804	10824	0,62
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	30	1719	8595	0,78

Nöroloji	35	1486	10402	0,81
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	80	14.223	24446	0,84
İç Hastalıkları	120	7.038	35190	0,80
<b>Toplam</b>	<b>956</b>	<b>87.137</b>	<b>286.634</b>	<b>Ort:82.75</b>

Tablo 7’de görüldüğü gibi; hastanede 2014 yılı aktif olan yatak sayısının 956’ dır. Yatak doluluk oranı %82.75 olarak gerçekleşmiştir. En çok yatak sayısına sahip bölümler İç Hastalıkları (120 yatak), Kadın Hastalıkları ve Doğum (85 yatak), Genel Cerrahi(88 yatak), Kardiyoloji (85 yatak), Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları (80 yatak) olarak gerçekleşmiştir. Yatak doluluk oranı en çok Kardiyoloji (%94), Psikiyatri (%90), Çocuk Cerrahisi (%89) birimlerinde gerçekleşmiştir.

Uygulamanın gerçekleştiği 2014 yılında hastanede toplam 186.195.047 TL maliyet yapılmıştır. Maliyetlerin hesaplanmasında mutemet kayıtları, ihale bedelleri ve hastane mali kayıtları kullanılmıştır. Hastane ile ilgili maliyet kalemleri ve dağıtım anahtarları Tablo 8’de gösterilmiştir.

**Tablo 8: Yıllık Maliyet Kalemleri, Miktarları ve Dağıtım Anahtarları**

Maliyetler	Toplam Tutar(TL)	Dağıtım Anahtarları
Direkt malzeme maliyeti	43.019.824	Birimlere yapılan ilaç ve tıbbi sarf malzemeleri çıkışları dikkate alınacaktır.
Direkt personel maliyeti	42.807.540	Birimlerdeki çalışan personelin maaşlarına göre birim bazında yüklenecektir.
Endirekt personel maliyeti	49.980.051	Döner Sermaye, Mesai, Nöbet ve Ek Ödemeler Mutemetlik den alınan bilgi bazında dağıtılacaktır.
Yönetim Maliyetleri	895.230	Personel sayısına göre dağıtılacaktır.
Elektrik maliyeti	3.127.450	Uzman görüşü ve alanların m <sup>2</sup> si dikkate alınacaktır.
Su maliyeti	612.520	Uzman görüşü ve alanların m <sup>2</sup> si dikkate alınacaktır.
Doğalgaz maliyeti	3.125.560	Uzman görüşü ve alanların m <sup>2</sup> si dikkate alınacaktır.
Haberleşme maliyeti	412.400	Bölmelerdeki hat sayılarına göre dağıtılacaktır.
Bakım- onarım maliyeti	1.085.320	Teknik servisten uzman görüşü alınarak birimlere dağıtılacaktır..
Tıbbi atık	487.600	Torba (kg) bazında dağıtılacaktır.
Tıbbi gaz	511.560	Oksijen flowmetre cihazlarının sayısına göre dağıtılacaktır.
Bina amortisman maliyeti	500.000 (50.000.000/ 100 yıl)	Bölmelerin m <sup>2</sup> si dikkate alınacaktır.
Demirbaş amortismanı	3.763.200	Uzman görüşü ve kullanılan cihazlara göre dağıtılacaktır.
Tekstil maliyeti	611.550	Yatak kullanımına göre dağıtılacaktır.
Kırtasiye maliyeti	322.175	Sipariş miktarları ve uzman görüşü alınarak dağıtılacaktır.
Kiralama maliyetleri	64.300	Yönetim birimine yüklenecektir
Eğitim Maliyeti	2.152.300	Personel sayısına göre dağıtılacaktır. ( 1. Dağıtım aşamasında yönetim maliyeti bölümüne yüklenecektir.)
Yedek Parça	1.582.230	Teknik servisten uzman görüşü alınarak ve siparişlere göre birimlere dağıtılacaktır..
Basılı Evrak	1.592.230	Hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Hbys-Pacs	102.480	Laboratuvar ve Radyoloji kullanan hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Küçük Demirbaş	6.411.520	Sipariş miktarları ve uzman görüşü alınarak dağıtılacaktır.
Din ve Cenaze	168.720	Ölen hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
<b>Dışardan Sağlanan Hizmetler</b>		
Temizlik maliyetleri ( Malzeme+Personel)	1.812.420	Bölmelerin m <sup>2</sup> si dikkate alınacaktır.
Radyoloji (Hizmet+Mal alımı)	4201200+3.750.400	Radyoloji birimine yüklenecektir.
Laboratuvar (Hizmet+Mal alımı)	3610892+ 2.954.550	Laboratuvar birimine yüklenecektir.
Yemek (Malzeme+Personel)	2.370.875	Yatan hasta gün sayısı, refakatçi sayısı ve birimlerdeki çalışan personel sayısına göre dağıtılacaktır.
Teknik servis Hizmet Alımı	475.250	Uzman görüşü ve kullanılan cihaz sayılarına göre dağıtılacaktır.
Güvenlik Hizmet Alımı	1.971.300	Birim hasta sayısına göre dağıtılacaktır.
Bilgi İşlem Hizmet Alımı(Personel)	1.712.400	Birimdeki çalışan sayısına göre dağıtılacaktır.
<b>Toplam</b>	<b>186.195.047</b>	

Tablo 8’de görüldüğü gibi; en yüksek maliyet kalemleri Endirekt personel maliyeti 49.980.051 TL, Direkt ilk madde malzeme maliyetleri 43.019.824 TL ve Direkt personel maliyeti 42.807.540 TL’dir. Maliyetlerin parasal karşılığı ve toplam maliyetler içindeki payları Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9: Maliyet Çeşitleri, Miktarları ve Oranları

Maliyet Çeşitleri	Toplam Tutar (TL)	% Oran
<b>Direkt Malzeme Maliyeti( Tıbbi Sarf ve Malzeme)</b>	43.019.824	<b>23,10</b>
<b>Genel Üretim Maliyetleri</b>	50.387.632	<b>27,06</b>
Elektrik maliyeti, Su maliyeti, Doğalgaz maliyeti, Haberleşme maliyeti, Bakım-onarım maliyeti, Tıbbi atık, Tıbbi gaz, Bina amortisman maliyeti, Demirbaş amortismanı, Tekstil maliyeti, Kırtasiye maliyeti, Kiralama maliyetleri, Eğitim Maliyeti, Yedek Parça, Basılı Evrak, Hbys-Pacs, Küçük Demirbaş, Din ve Cenaze, Temizlik, Yemekhane, Teknik Servis, Güvenlik, Bilgi İşlem		
<b>Direkt İşçilik Maliyetleri</b>	42.807.540	<b>22,99</b>
<b>Endirekt Personel Maliyeti( Döner Ser., Nöbet, Mesai Ücr.)</b>	49.980.051	<b>26,85</b>
<b>Toplam</b>	<b>186.195.047</b>	<b>100,00</b>

Tablo 9’da görüldüğü gibi; hastane yıllık maliyetlerinin %49,84’ü personele ödenen maaş, döner sermaye ücretleri, mesai ücretleri ve nöbet ücretlerinden oluşmaktadır. Tıbbi sarf ve malzeme maliyeti olarak yapılan harcamalar toplam maliyetlerinin %23,10’unu ve Genel üretim maliyetleri ise %27,06’sını oluşturmaktadır.

Faaliyet bölümleri standardına göre; Faaliyet bölümleri; ekonomik özellikler, ürün ve hizmetler, üretim süreçlerinin niteliği, müşterilerin niteliği, ürün veya hizmetlerin dağıtımında kullanılan yöntemlerin niteliği ve düzenleyici çevrenin niteliği yönünden benzer olduğu takdirde birleştirilebilir. Ayrıca faaliyet bölümleri tarafından raporlanan toplam dış hasılatın, işletmenin hasılatının yüzde 75’inden düşük olması durumunda işletme hasılatının en az yüzde 75’i raporlanabilir bölümlere dahil oluncaya kadar ek faaliyet bölümleri, standartta geçen birleştirme kriterlerini taşımasa dahi raporlanabilir faaliyet bölümü olarak tanımlanabilir.

Faaliyet Bölümleri standardında belirtildiği üzere uzman görüşü alınarak hastanede benzer faaliyete sahip bölümler birleştirilmiştir. Birleştirme kriterleri uygulanırken Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları, İç Hastalıkları ve Psikiyatri birimlerinde birleştirilme yapılmıştır. Birleştirme yapılan birimler, gelir miktarları ve gelir yüzdeleri Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Birleştirme Kriterleri Uygulanan Bölümler

TFRS 8 8.,12. ve 14. Paragraflara Göre Birleştirilebilen Bölümler	Gelir(TL)	Gelirin % Dağılımı
<b>Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları</b>		
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	7.481.307,73	4,50
Yoğun Bakım (Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları)	4.451.528,76	2,68
Çocuk Endokrinolojisi	231.495,07	0,14
Neonatoloji	8.665,92	0,01
Çocuk Kardiyolojisi	182.960,29	0,11
Çocuk Nefrolojisi	255.964,54	0,15
<b>Toplam</b>	<b>12.611.922,31</b>	<b>7,58</b>
<b>İç Hastalıkları</b>		
İç Hastalıkları	5.816.226,27	3,50
Gastroenteroloji	1.201.436,19	0,72
Hematoloji	351.528,06	0,21
Tıbbi Onkoloji	1.037.364,03	0,62
Endokrinoloji ve Metabolizma Hastalıkları	559.589,19	0,34
Nefroloji	3.063.222,65	1,84
Yoğun Bakım (İç Hastalıkları)	1.062.316,24	0,64
<b>Toplam</b>	<b>13.091.682,63</b>	<b>7,87</b>
<b>Psikiyatri</b>		
Psikiyatri	3.991.125,88	2,40
Çocuk Psikiyatrisi	155.142,90	0,09

<b>Toplam</b>	<b>4.146.268,78</b>	<b>2,49</b>
---------------	---------------------	-------------

Tablo 10’da görüldüğü gibi; birleştirme kriterleri uygulandıktan sonra Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları biriminin gelirinin 12.611.922,31 TL ve gelirin toplam içindeki payı %7,58 olduğu görülmektedir. İç Hastalıkları biriminin gelirinin 13.091.682,63 TL ve gelirin toplam içindeki payı % 7,87 ayrıca Psikiyatri birimini gelirinin 4.146.268,78 TL ve gelirin toplam içindeki payının %2,49 olduğu görülmektedir.

#### 4.1. Transfer Fiyatlaması Uygulaması

Hastane muhasebe sisteminde Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinin maliyetleri saptanmakta ancak gelirler hastanın ilk başvuruda bulunduğu poliklinik hizmet birimine aktarılmaktadır. Bu durum Sorumluluk Muhasebesi açısından performans analizi yapılırken hatalı değerlendirme sebebi olmaktadır. Radyoloji ve Laboratuvar birimleri her ne kadar muhasebe sisteminde maliyet merkezi olarak değerlendirilse de bu birimlere yapılan başvurular neticesinde istemi yapan birime gelir kaydı yapıldığı görülmektedir.

Sorumluluk raporlarının tam olarak gerçeği yansıtabilmesi açısından radyoloji ve laboratuvar birimlerine yapılan istemlerin bedelleri, istemi yapan birimlerden transfer fiyatlaması yoluyla bu birimlere aktarılması gerekmektedir. Transfer fiyatlaması uygulanırken her birimden yapılan istemler belirlenmiş ve hem birim maliyet fiyatları ile hem de piyasa fiyatları ile bu birimlere ait gelirler açısından radyoloji ve laboratuvar birimlerine aktarılmıştır.

##### 4.1.1. Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması

Birim maliyetin transfer fiyatı olarak kabul edildiği yöntemde; birimlerde birim maliyet ve istemleri karşılığı gelen tutarlar, Radyoloji ve Laboratuvar birimlerine gelir olarak aktarılmıştır. Her bir birimin Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinden aldıkları hizmet değerleri ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması uygulaması Tablo 11’de görülmektedir.

**Tablo 11:** Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri

Uzmanlık Adı	Radyoloji(TL)	Laboratuvar(TL)	Gelir(TL)	Transfer Fiyatı Sonrası Gelir(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	873.842,62	718.310,34	12.611.922,31	11.019.769,35
İç Hastalıkları	1.162.481,23	2.241.117,45	13.091.682,63	9.688.083,95
Acil Tıp	1.670.596,97	2.277.696,79	19.691.568,87	15.743.275,11
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	362.917,66	254.887,65	4.240.445,73	3.622.640,42
Dermatoloji	5.600,02	292.556,32	2.294.106,67	1.995.950,33
Kalp ve Damar Cerrahisi	253.941,15	281.002,95	5.735.029,48	5.200.085,39
Ortopedi ve Travmatoloji	1.058.021,71	304.248,79	25.319.988,12	23.957.717,62
Üroloji	1.372.991,42	301.273,81	3.236.694,83	1.562.429,60
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	6.418,65	458.776,76	1.521.815,28	1.056.619,87
Genel Cerrahi	1.146.732,54	144.960,94	7.666.765,37	6.375.071,89
Kardiyoloji	281.871,44	911.824,25	11.549.158,64	10.355.462,95
Göz Hastalıkları	12.146,98	85.753,96	5.043.473,44	4.945.572,50
Göğüs Cerrahisi	66.858,33	21.189,38	838.457,49	750.409,78
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	40.226,17	631.068,33	5.813.443,71	5.142.149,21
Kadın Hastalıkları ve Doğum	2.888.329,86	1.863.892,84	10.599.767,33	5.847.544,62
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.081.152,90	188.181,47	17.912.172,09	15.642.837,72
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	26.924,84	48.215,99	979.760,50	904.619,67
Psikiyatri	11.523,51	233.983,70	4.146.268,78	3.900.761,57
Çocuk Cerrahisi	147.813,68	41.342,73	2.090.579,39	1.901.422,99
Göğüs Hastalıkları	405.188,36	144.960,94	2.898.642,35	2.348.493,04
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	453.952,69	133.341,62	3.713.725,59	3.126.431,28
Nöroloji	1.478.208,72	393.835,08	5.138.970,68	3.266.926,87
<b>Toplam</b>	<b>15.807.741,45</b>	<b>11.972.422,09</b>	<b>166.134.439,28</b>	<b>138.354.275,74</b>

Tablo 11’de görüldüğü gibi; Radyoloji bölümü açısından en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Kadın Hastalıkları ve Doğum(2.888.329,86 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi(2.081.152,90 TL) ve Acil Tıp(1.670.596,97 TL) olarak görülmektedir. En az transfer fiyatlaması yapılan birimler ise

Dermatoloji(5.600,02 TL), Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji(6.418,65 TL) ve Göz Hastalıkları(12.146,98 TL) olarak görülmektedir.

Laboratuvar bölümünde ise en çok transfer fiyatlaması Acil Tıp(2.277.696,79 TL), İç Hastalıkları (2.241.117,45 TL) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum (1.863.892,84 TL) olarak görülmektedir. En az ise Göğüs Cerrahisi(21.189,38 TL), Çocuk Cerrahisi(41.342,73 TL) ve Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi(48.215,99 TL) birimlerinde görülmektedir.

#### 4.1.2. Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması

Satış fiyatı üzerinden transfer fiyatlaması yapılabilmesi için özel sektörde faaliyet gösteren firmaların “faaliyet karlılığı” araştırılmıştır. Faaliyet karlılığı; faaliyet karının satışlara oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Faaliyet karlılığı şirketlerin hem satış, hem de yatırım ve finansman politikaları hakkında bilgi verdiğinden ayrı bir önemi bulunmaktadır. Şirketlerin dönemler itibariyle veya aynı dönemlerde benzer şirketler karşısında faaliyetlerini ne kadarlık bir kar payı ile gerçekleştirdiği hakkında bilgi vermektedir.

Radyoloji ve Laboratuvar işletmeleri arasında yapılan araştırma sonucu radyoloji için %12 laboratuvar hizmetleri için %14'lük faaliyet karlılık oranı olduğu görülmüştür. Bu bölümde birim maliyet üzerine bu faaliyet karlılığı oranı kadar kar payı eklendiğinde ortaya çıkacak transfer fiyatlaması hesaplamaları yapılmıştır. Her bir birimin Radyoloji ve Laboratuvar birimlerinden aldıkları hizmet değerleri ve piyasa fiyatları esasına dayalı transfer fiyatlaması uygulaması Tablo 12’de görülmektedir.

**Tablo 12:** Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Sonunda Birimlerin Gelirleri

Uzmanlık Adı	Transfer	Fiyatlaması	Gelir(TL)	Transfer Fiyatı Sonrası Gelir(TL)
	Radyoloji(TL)	Laboratuvar (TL)		
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	978.703,73	818.873,79	12.611.922,31	10.814.344,79
İç Hastalıkları	1.301.978,98	2.554.873,90	13.091.682,63	9.234.829,76
Acil Tıp	1.871.068,60	2.596.574,34	19.691.568,87	15.223.925,93
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	406.467,78	290.571,92	4.240.445,73	3.543.406,03
Dermatoloji	6.272,03	333.514,20	2.294.106,67	1.954.320,44
Kalp ve Damar Cerrahisi	284.414,08	320.343,36	5.735.029,48	5.130.272,04
Ortopedi ve Travmatoloji	1.184.984,32	346.843,62	25.319.988,12	23.788.160,19
Üroloji	1.537.750,39	343.452,14	3.236.694,83	1.355.492,30
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	7.188,89	523.005,51	1.521.815,28	991.620,89
Genel Cerrahi	1.284.340,45	165.255,47	7.666.765,37	6.217.169,45
Kardiyoloji	315.696,01	1.039.479,64	11.549.158,64	10.193.982,98
Göz Hastalıkları	13.604,62	97.759,51	5.043.473,44	4.932.109,31
Göğüs Cerrahisi	74.881,33	24.155,89	838.457,49	739.420,27
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	45.053,31	719.417,90	5.813.443,71	5.048.972,50
Kadın Hastalıkları ve Doğum	3.234.929,45	2.124.837,84	10.599.767,33	5.240.000,04
Beyin ve Sinir Cerrahisi	2.330.891,25	214.526,87	17.912.172,09	15.366.753,97
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	30.155,82	54.966,23	979.760,50	894.638,45
Psikiyatri	12.906,33	266.741,42	4.146.268,78	3.866.621,03
Çocuk Cerrahisi	165.551,32	47.130,71	2.090.579,39	1.877.897,37
Göğüs Hastalıkları	453.810,97	165.255,48	2.898.642,35	2.279.575,91
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	508.427,01	152.009,45	3.713.725,59	3.053.289,13
Nöroloji	1.655.593,77	448.972,00	5.138.970,68	3.034.404,92
<b>Toplam</b>	<b>17.704.670,</b>	<b>13.648.561,</b>	<b>166.134.439,</b>	<b>134.781.207,67</b>
	<b>42</b>	<b>18</b>	<b>28</b>	

Tablo 12’de görüldüğü gibi; Radyoloji bölümü açısından en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Kadın Hastalıkları ve Doğum(3.234.929,45 TL), Beyin ve Sinir Cerrahisi(2.330.891,25 TL), Acil Tıp(1.871.068,60 TL) olarak görülmektedir. En az transfer fiyatlaması yapılan birimler ise Dermatoloji(6.272,03 TL), Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji (7.188,89 TL), Psikiyatri(12.906,33 TL) ve Göz Hastalıkları(13.604,62 TL) olarak görülmektedir.

Laboratuvar bölümünde ise en çok transfer fiyatlaması yapılan birimler Acil Tıp(2.596.574,34 TL), İç Hastalıkları (2.554.873,90 TL) ve Kadın Hastalıkları ve Doğum(2.124.837,84 TL) olarak görülmektedir. En

az ise Göğüs Cerrahisi(24.155,89 TL), Çocuk Cerrahisi(47.130,71 TL) ve Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi(54.966,23 TL) birimlerinde görülmektedir.

#### 4.2. Maliyetlerin 1. Dağıtım aşamasının uygulanması

Her bir birimin maliyetlerin incelenebilmesi uygulanan dağıtım yönteminin ilk aşaması olan 1.dağıtım aşamasında; direkt işçilik, endirekt işçilik, direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim maliyetleri bazı durumlarda doğrudan bazı durumlarda ise dağıtım anahtarları kullanılarak yapılmaktadır. 1. Dağıtım sonunda birimlerde oluşan maliyetler Tablo 13’de görülmektedir.

**Tablo 13: 1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler**

Maliyet Yerleri	1.Dağıtım Sonunda Oluşan Maliyetler(TL)
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	6.733.008
İç Hastalıkları	10.035.774
Acil Tıp	9.664.231
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	4.137.748
Dermatoloji	1.784.545
Kalp ve Damar Cerrahisi	6.935.667
Ortopedi ve Travmatoloji	8.643.704
Üroloji	3.587.022
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	3.372.858
Genel Cerrahi	8.283.373
Kardiyoloji	5.999.271
Göz Hastalıkları	5.243.612
Göğüs Cerrahisi	3.099.517
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	15.885.411
Kadın Hastalıkları ve Doğum	9.081.533
Beyin ve Sinir Cerrahisi	6.162.320
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	3.391.949
Psikiyatri	3.994.707
Çocuk Cerrahisi	3.624.221
Göğüs Hastalıkları	2.914.539
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	4.055.756
Nöroloji	4.073.266
Radyoloji	17.494.445
Laboratuvar	16.144.508
<b>Yönetim Birimi Maliyet Yerleri</b>	
Başhekimlik	2.386.614
Personel Müdürlüğü	4.663.784
Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürlüğü	1.663.333
Bütçe ve Mali İşler	1.270.008
Sağlık Otelciliği Müdürlüğü	1.271.695
<b>Yardımcı Hizmet Maliyet Yerleri Destek Hizm.)</b>	
Temizlik	2.385.773
Yemekhane	2.880.768
Teknik Servis	774.925
Güvenlik	2.252.973
Bilgi İşlem	1.986.410
Din,Cenaze	315.779
<b>Toplam</b>	<b>186.195.047</b>

Tablo 13’de görüldüğü gibi; Direkt işçilik, endirekt işçilik, direkt ilkmadde malzeme ve genel üretim maliyetlerinin esas üretim maliyet yerlerine ve yardımcı üretim maliyet yerlerine dağıtılması ile 1.dağıtım aşaması tamamlanmıştır. 1. Dağıtım sonunda en çok maliyet yüklenen esas üretim merkezi birimleri Radyoloji (17.494.445 TL), Laboratuvar (16.144.508 TL) ve Anesteziyoloji ve Reanimasyon (15.885.411

TL) olarak görülmektedir. En az maliyet yüklenen esas üretim birimleri ise Dermatoloji (1.784.545 TL), Göğüs Hastalıkları (2.914.539 TL) ve Göğüs Cerrahisi (3.099.517 TL) olarak görülmektedir.

#### 4.3. Transfer Fiyatlamaları ve Dağıtımlar Sonucu Kar/Zarar Karşılaştırması

Piyasa fiyatı esasına göre ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemleri kullanıldığında, birinci ve ikinci dağıtım sonunda, direkt işçilik maliyetleri edildiğinde ve direkt işçilik maliyetleri edilmediğinde tüm birimlerin karşılaştırmalı kar/zarar durumları Tablo 14'de görülmektedir.

**Tablo 14:** Piyasa fiyatı ve maliyete dayanan transfer fiyatlaması yöntemleri kullanıldığında direkt işçilik maliyetleri edildiğinde ve edilmediğinde tüm birimlerin karşılaştırmalı kar/zarar durumları

Sorumluluk Merkezleri/ Kullanılan Yöntem ve Durum	Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Maliyetleri Dahil Edildiğinde Kar/Zarar Durumu	Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Maliyetleri Dahil Edildiğinde Kar/Zarar Durumu	Maliyete Dayanan Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Maliyetleri Dahil Edilmediğinde Kar/Zarar Durumu	Piyasa Fiyatları Esasına Göre Transfer Fiyatlaması Yapılmış ve Direkt İşçilik Maliyetleri Edilmediğinde Kar/Zarar Durumu
Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları	3.088.287	2.882.863	5.274.347	5.068.923
İç Hastalıkları	-2.268.927	-2.722.181	1.173.470	720.216
Acil Tıp	4.154.066	3.634.717	7.827.826	7.308.477
Kulak-Burun-Boğaz Hastalıkları	-1.055.273	-1.134.507	69.188	-10.046
Dermatoloji	-98.136	-139.766	665.365	623.735
Kalp ve Damar Cerrahisi	-2.512.210	-2.582.023	-1.039.496	-1.109.309
Ortopedi ve Travmatoloji	14.367.356	14.197.798	16.002.536	15.832.978
Üroloji	-2.524.221	-2.731.159	-1.496.873	-1.703.811
Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji	-2.691.231	-2.756.230	-1.782.262	-1.847.261
Genel Cerrahi	-3.013.482	-3.171.385	-752.586	-910.489
Kardiyoloji	3.222.611	3.061.131	5.126.923	4.965.443
Göz Hastalıkları	-914.505	-927.968	547.478	534.014
Göğüs Cerrahisi	-2.650.543	-2.661.533	-1.865.828	-1.876.818
Anesteziyoloji ve Reanimasyon	-12.883.041	-12.976.218	-7.642.255	-7.735.432
Kadın Hastalıkları ve Doğum	-4.484.768	-5.092.313	-2.220.402	-2.827.947
Beyin ve Sinir Cerrahisi	8.697.583	8.421.499	10.094.498	9.818.414
Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi	-2.810.789	-2.820.771	-1.980.791	-1.990.773
Psikiyatri	-804.241	-838.382	649.210	615.069
Çocuk Cerrahisi	-2.226.665	-2.250.191	-1.287.170	-1.310.696
Göğüs Hastalıkları	-1.104.799	-1.173.716	-174.103	-243.020
Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon	-1.597.076	-1.670.218	-184.028	-257.170
Nöroloji	-1.436.213	-1.668.735	-202.096	-434.618

Radyoloji	-2.825.745	-928.816	-680.215	1.216.714
Laboratuvar	-5.417.919	-3.741.780	-3.105.074	-1.428.935
<b>Toplam</b>	<b>-19.789.880</b>	<b>-19.789.880</b>	<b>23.017.660</b>	<b>23.017.660</b>

Tablo 14’de görüldüğü gibi her iki transfer fiyatlaması uygulandığında ve direkt işçilik maliyetleri eklendiğinde ve eklenmediğinde bölümlerin kar/zarar raporlarında değişiklikler görülmektedir. Farklı transfer fiyatlamasının uygulanması özellikle bu yöntemle doğrudan ilişkili olan radyoloji ve laboratuvar birimlerinde kar/zarar durumunu etkilemektedir. Direkt işçilik maliyetleri dahil edildiğinde ve maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında radyoloji bölümü 2.825.745 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 928.816 TL zarar etmektedir. Laboratuvar birimi ise maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 5.417.919 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında zarar 3.741.780 TL’ye düşmektedir. Direkt işçilik maliyetleri dahil edilmediğinde ve maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında radyoloji bölümü 680.215 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 1.216.714 TL kar etmektedir. Laboratuvar birimi ise maliyete dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında 3.105.074 TL zarar ederken, piyasa fiyatına dayalı transfer fiyatlaması uygulandığında zarar 1.428.935 TL’ye düşmektedir.

## SONUÇ

Araştırma sonucunda; hastanenin toplam maliyetleri içerisinde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti ( Tıbbi Sarf ve Malzeme) % 23,10, Genel Üretim Maliyetleri %27,06, Direkt İşçilik Maliyetleri % 22,99 ve Endirekt Personel Maliyeti( Döner Ser., Nöbet, Mesai Ücr.) % 26,84 paya sahiptir. Maliyet kalemleri içerisinde en yüksek payın personel olan ödemeler olduğu görülmektedir. Literatür araştırması bölümünde de görüldüğü üzere; Durukan (2006) , Kısakürek (2010), Güzel (2012) ve Koç (2012) çalışmalarında, en yüksek maliyet kaleminin personel maliyetleri olarak saptanmışlardır. Ataç (2009) çalışmasında, farklı olarak personel maliyetleri değil ilk madde ve malzeme maliyetleri en büyük orana sahip olduğu görülmüştür.

Maliyet kalemleri içerisinde yer alan direkt işçilik maliyetlerinin hastaneye ait maliyet sayılıp sayılmadığı ihtilafli bir konudur. Çünkü kadrolu personel maaş ödemeleri, hastane gelirleriyle bağlantılı olmayıp merkezi yönetimin, hastanenin hiçbir geliri olmasa da ödediği tutarlardır. Bu açıdan çalışmada sorumluluk merkezlerinin performansının daha iyi değerlendirilebilmesi için hem direkt işçilik maliyetinin hastane maliyeti olarak kabul edilmiş hem de bu maliyetlerin kabul edilmediği raporlar hazırlanmıştır.

Araştırma sonucunda; sorumluluk merkezleri açısından Ortopedi ve Travmatoloji, Beyin ve Sinir Cerrahisi, Kardiyoloji ve Çocuk Sağlığı ve Hastalıkları bölümleri yüksek karlı birimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer yandan Anesteziyoloji ve Reanimasyon, Laboratuvar, Enfeksiyon Hastalıkları ve Klinik Mikrobiyoloji ve Göğüs Cerrahisi en çok zarar eden birimler olarak raporlanmıştır. Kısakürek (2010) çalışmasında; fizik tedavi ve rehabilitasyon, çocuk sağlığı ve genel cerrahi birimleri en çok karlılık gösteren birimler olduğunu saptamıştır. En az kar eden birimlerin ise enfeksiyon hastalıkları çocuk cerrahisi ve kalp damar cerrahisi birimleri olduğunu saptamıştır.

Bu araştırmada ayrıca; Bloomfield vd. (1992) ortaya koyduğu, kamu hastanelerinde yönetim bilgi sistemlerinin geliştirilmesinde kaynak yönetim sistemleri ve sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılması üzerine sunduğu çözüm önerileri ve Rigby (1993)’nin çalışmasında, hastanelerin kendi iç yönetim ihtiyaçlarını karşılamak için maliyet merkezlerini oluşturmaları gerektiği sonucunda olduğu gibi sorumluluk muhasebesi uygulaması yapılmıştır.

Devlet muhasebe standartlarından “Bölümsel Raporlama” standardının güncellenmiş hali olan Türkiye finansal raporlama standartlarından “Faaliyet Bölümleri” standardının ölçütlerinin bu çalışmada uygulanmasıyla; Gürdal (2013)’ün çalışmasında belirttiği, bölümsel raporlama standardının, Kamu Hastaneleri Birlikleri’nde uygulanmasıyla; birliklerin performansının ayrı ayrı değerlendirilerek, faaliyetlerinin nasıl sürdürüleceğini ve performanslarından ötürü birlik yöneticilerinin gerekirse görevlerinden alınabileceği yeni yönetim yapısı içerisinde; birliklerin ve bunlara bağlı sağlık işletmelerinin ihtiyaç duyacakları kaynakların belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde ve kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflık artırılacağı sonucu desteklenmektedir.

Hastane maliyet yönetiminde ihtilafli konulardan biri de Laboratuvar ve Radyoloji birimlerinin hiç geliri olmayan sadece bir maliyet merkezi olarak görülmesidir. Bu birimler katma değer üretmektedir ve verdikleri hizmet doktor talebiyle gerçekleşmektedir. Hastane muhasebe sisteminde Laboratuvar ve Radyoloji birimlerinin verdikleri hizmete ait gelirler talebi yapan birime gelir olarak yansıtılmaktadır. Bu sebeple bu



birimlerin muhasebe açısından geliri olmadığı görülmektedir. Bu çalışmada; bu birimlere ait gelirler talepte bulunan birimden Transfer Fiyatlaması yoluyla aktarılmıştır. Bu işlem yapılırken her bir birimden laboratuvar ve radyoloji birimlerine ait “ödenmeyen istemler toplamı” bulunmuş ve bu bilgilere göre aktarılmıştır. Bu sayede laboratuvar ve radyoloji birimleri kar merkezi olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe açısından geliri azalan bölümlere ait daha gerçekçi ve şeffaf sorumluluk raporları hazırlanmasını sağlamaktadır.

Transfer fiyatlaması uygulaması yapılırken hem “Maliyete Dayanan” hem de “Piyasa Fiyatları Esasına” göre iki farklı yöntem uygulanmıştır. Maliyete dayanan yöntemde yapılan uygulamada hastaneye ait birim maliyetler ve her birimin radyoloji ve laboratuvar birimlerinden talep sayıları dikkate alınmıştır. Piyasa fiyatları esasına göre yapılan uygulamada özel sektörde hizmet veren işletmelerin karlılık oranı araştırılmıştır. Buradan elde edilen bilgiler ışığında birim maliyetlerin üzerine bu karlılık oranları eklenerek transfer fiyatlaması uygulanmıştır.

Araştırma sonucunda tablo 14’de görüldüğü gibi; maliyete dayanan ve piyasa fiyatları esasına göre transfer fiyatlaması yöntemi uygulandığında en yüksek farkın Kadın Hastalıkları ve Doğum(607.545 TL), Acil Tıp(519.349 TL) ve İç Hastalıkları(453.254 TL) birimlerinde olduğu görülmektedir. En düşük farkın ise Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi(9.982 TL), Göğüs Cerrahisi(10.990 TL), Göz Hastalıkları(13.463 TL) birimlerinde olduğu görülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Ataç G., "Radyoloji Departmanında Birim Maliyet Analizi ve Örnek Bir Uygulama", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:13, 2009
- Bierman H. vd., Cost Accounting: Concepts and Managerial Applications, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990,
- Bloomfield vd., "Machines and manoeuvres: Responsibility accounting and the construction of hospital information systems", Accounting, Management and Information Technologies Volume 2, Issue 4, 1992
- Çimen E., "Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Bir İşletmede Uygulama", Kırgızistan- Türkiye Manas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bişkek, 2007,
- Durukan S., "Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırmalı Poliklinik Maliyet Yeri Birim Maliyetleri", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:10, Sayı:1, 2006
- Ernest & Young IFRS 8 uygulama rehberi akt: Güngörmüş, 2009
- Göktürk İ.E., Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya 2012,
- Greuning H., International Financial Reporting Standards A Practical Guide, The World Bank Fifth Edition, Washington D .C., 2009,
- Gürdal K., "Kamu Hastaneleri Birliklerinde Dms 18 Bölümsel Raporlama Uygulaması ve Öneriler", Sayıştay Dergisi, Sayı:88, 2013
- Gürsoy, C., Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999,
- Güzel R., Journal of Academic Emergency Medicine; "Bir Üniversite Hastanesi Erişkin Acil Servisinin Maliyet Analizi", Sayı:12.2, 2012
- Hessling A.K., "Through the Eyes of Management; A Study on Segment Reporting in Swedish Companies and Possible Implications of IFRS 8", Stockholm School of Economics, Department of Accounting and Business, Law Master's Thesis in Accounting and Financial Management Fall, 2007,
- Kaygusuz S., "İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi", Sosyal Bilimler Dergisi, S.1, 2005
- Kıyakürek M., "Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 3, 2010
- Koç A., "Tokat Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezinde Kademeli Dağıtım Yöntemi ile Maliyet Analizi Üzerine Bir Uygulama", Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ,Ankara 2012
- Odabası Y., Sağlık Hizmetleri Pazarlaması, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1994,
- Orhun O., Transfer Fiyatlandırması ve Örtülü Kazanç Dağıtımı, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı:49, 2008
- Rigby , "The secret history of process reengineering", Planning Review, Vol. 21 Issue: 2, 1993
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TFRS 8: Faaliyet Bölümleri, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> , (Erişim Tarihi: 02.02.2017)
- Türkiye İstatistik Kurumu, Sağlık harcama istatistikleri 2015, S: 21527 s.2 [www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=21527](http://www.tuik.gov.tr/PdfGetir.do?id=21527) ( Erişim Tarihi: 07.01.2017)
- Uslu S., "Maliyet Muhasebesi", Çözüm Yayıncılık, no.1, Ankara, 1985,
- Yeğinboy E.Y., "Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1992,