

Sağlık işletmelerinde maliyetler ve maliyet hesapları

Resul KARADEMİR¹
Gökberk CAN^{2**}

Geliş tarihi / Received: 01.03.2019

Düzeltilerek geliş tarihi / Received in revised form: 07.03.2019

Kabul tarihi: 10.03.2019

Öz

Sağlık kuruluşları, toplumun en önemli gereksinimi olan sağlık gereksinimini karşılamak üzere oluşturulmuş kuruluşlardır. Sağlık hizmetlerinin öncelikli hedefi bireylerin hasta ya da sakatlık yaşamamasını sağlamak ya da hastalık veya sakatlık yaşamış bireylerin tedavileri ile birlikte tedaviden sonra sağlıklı ve kaliteli bir yaşam sürmelerini sağlamaktır. Sağlık kuruluşlarının bütün bu hizmetleri sunarken gelir ve giderleri olmaktadır. Sağlık işletmelerinin finansal değer taşıyan işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarından elde edilecek olan mali tabloların, bu işletmelerin faaliyetlerinden sağladığı kazanç ve zararları göstermesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Gerçekleştirilen çalışmanın amacı, sağlık kuruluşlarının muhasebe uygulamaları anlamında eksik kaldığı yönlerin belirlenmesini sağlamak ve sağlık sektörünün geliştirilmesinde muhasebe uygulamalarının önemine vurgu yapmaktır. Gerçekleştirilen bu çalışma ile hizmet üretim gider yerlerinin tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Maliyet sisteminin oluşturulmasına yönelik her birimin maliyetini belirleyerek hangi birimlerde maliyet artışlarının olduğu ve hangi giderlerin artışa neden olduğunun tespitinin yapılması da çalışma kapsamında incelenmiştir. Yapılan tespitler doğrultusunda gerekli önlemlerin alınması ve sağlık yöneticilerinin geleceğe yönelik stratejik hedef belirleme süreçlerinde doğru karar vermelerine katkı sunabilme amacı belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık, sağlık kurumları, sağlık işletmeleri, muhasebe

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, resulkarademir@hotmail.com

^{2**} Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gc@gokberkcan.com

Cost and cost calculations in health enterprises

Abstract

Health organizations are organizations that are formed to meet the health needs of the society. The primary objective of health services is to ensure that individuals do not experience sickness or disability, or to have a healthy and quality life after treatment with the treatment of individuals who have experienced illness or disability. Health institutions have income and expenses while providing all these services. Accounting of financial value transactions of health enterprises and the financial statements to be obtained from the accounting records are of great importance in terms of showing the gains and losses from the activities of these enterprises. The aim of this study is to determine the deficiencies of health institutions in terms of accounting practices and to emphasize the importance of accounting applications in health sector development. With this study, it has been tried to determine service production cost locations. Determining the cost of each unit for creating a cost system and determining which units have cost increases and which expenses cause an increase are examined within the scope of the study. In line with the findings, it was decided to take the necessary measures and to contribute to the right decision of the health managers in the strategic goal setting processes for the future.

Keywords: Health, health institutions, health organizations, accounting

Giriş

Sağlık kavramı genel olarak toplum içerisindeki kişilerin iyi olma durumu olarak tanımlanmaktadır. Kişilerin iyi olma durumu sadece fiziksel açıdan ele alınmamakta, sosyal ve psikolojik açıdan da iyi olma durumunu kapsamaktadır. Bu açıdan genel olarak toplumların tüm açılardan iyi olmaları amacı ile sağlık kurumlarının oluşturulması sağlanmıştır. Sağlık işletmelerinin hiçbir şekilde ticari bir amacı bulunmamakla birlikte, bireylerin yaşamsal fonksiyonlarının tamamının iyi olması amaçlı kurulan organizasyonlar olarak tanımlanabilmektedir.

Toplumun sağlığını kollamak ve gözetlemek amaçlı kurulan sağlık işletmelerinin üç temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi, toplum içerisindeki bütün bireylerin bu verilen hizmetten yararlanmasını sağlamaktır. İkinci amacı, her bir bireyin zorluk yaşamadan ikamet ettiği yere en yakın sağlık işletmesinde tedavi edilmesinin sağlanmasıdır.

Üçüncü amacı ise bu sunulan hizmetlerin kalitesinin en iyi seviyelerde olmasına özen gösterilmesidir.

Yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmek üzere kurulan sağlık işletmeleri kamu tarafından yönetilebileceği gibi aynı zamanda özel sektör tarafından da işletilebilmektedir. Gerçekleştirmiş olduğumuz çalışmanın ana konusu olan finansal sorunlar, sağlık işletmelerinin kamu ya da özel sektör ayrımı yapılmaksızın en önemli sorunlarının başında yer almaktadır.

Sağlık kurumlarının bireylere hizmet vermesi öncesinde kuruluş maliyetleri ve kurulduktan sonra ise yönetim maliyetleri oldukça yüksektir. Sağlık kurumlarının asıl amaçları tüm bireylere eşit imkânlarla en yakın yerde ve en iyi kalite ile hizmet vermek olmasına karşın, bu işletmelerin belirli gider ve gelirleri olmak durumundadır. Bu durum sağlık işletmelerinin işletilmesi ve yönetilmesi konularını zorlaştırmaktadır. Sağlık işletmeleri de her işletme de olduğu gibi gelir ve giderlerini takip edebilmek için muhasebe kayıtları tutmaktadır. Bu kayıtların tutulmasındaki bir diğer önemli nokta ise geçmişte kaydedilen gelir ve giderlerin gelecek dönem planlamalarının yapılmasında belirleyici olmasıdır.

Muhasebe kayıtları ile sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin belirlenmesi hem maliyetlere müdahale ederek daha kazançlı çalışmalar yapılmasını ve hem de özellikle özel sağlık kuruluşları açısından bu sektörde bulunan rakipleri ile kolay mücadele etmesini sağlayacaktır.

Sağlık kavramı ve önemi

Sağlık kavramını Dünya Sağlık Örgütü (WHO), “Bireylerin yalnızca bedensel, yani fiziksel iyilik halinin yanında ruhsal ve psikolojik açıdan da iyi olabilmeye hali” şeklinde tanımlamaktadır (Kürkçü, 2015).

Dünya Sağlık Örgütü’nün sağlık tanımlaması Birleşmiş Milletler tarafından yayınlanan insan hakları bildirgesinde yayımlanarak genel anlamda kabul edilmiştir. Ancak Birleşmiş Milletler sağlık tanımında bireyin her türlü iyi olma halinin içerisine beslenme, yaşanılan alan, çalışma durumu, medeni hal, sakatlık surumu gibi kavramları da dahil ederek bütün yaşamsal fonksiyonları sağlığın içerisine dahil etmiştir. Bu şekilde tanımlamanın insan hakları bildirgesinde yayımlanması ile Birleşmiş Milletlere üye tüm devletler sağlık kavramını temel insani bir hak olarak kabul etmiş olmaktadır (Kürkçü, 2015).

Sağlık işletmesi

Sağlık işletmeciliği toplumun sağlık ile ilgili ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmış organizasyonlardır. Sağlık işletmeleri hizmetlerini olabildiğince kusursuz ve kaliteli bir şekilde yerine getirmelidir. Bu işletmeler planlamalar yapmak, sağlık hizmetlerini sunan personelin sevk ve idaresini sağlayarak denetimlerini yapmak gibi görevlerin tamamını yerine getirmek zorundadır (Karagöz, 2015). Ülkemizde sağlık kurumları örgütlenme şekli açısından hastaneler, dispanserler, sağlık ocakları, halk sağlığı laboratuvarları olarak sıralanabilmektedir (Karasioğlu, 2007). Ülkemizde sunulan sağlık hizmetlerinin çoğunluğu hastanelerde sağlanmaktadır (Kavuncubaşı, 2000).

Sağlık işletmelerinde maliyetler

Maliyet, bir mamul veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mamul ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007). Bir başka deyişle maliyet, herhangi bir mamulü veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır (Büyükmirza, 2009).

Kurulan sağlık işletmeleri ticari kâr amacı ile ya da kamu yararı adına kurulmuş olsalar da, her türlü belirli maliyetleri üstlenmek durumundadır. Bu açıdan sağlık işletmelerinin tamamı, fayda maliyet analizlerini etkin bir şekilde yerine getirmek durumundadır (Adam, 2007).

Maliyete ilişkin çalışmalar sağlık hizmetlerindeki etkinlik ve verimliliğin artırılarak toplumun kullanımına sunulması için önemli bir gereklilik arz etmektedir. Hastalıkların toplumlara yükleyeceği mali yükleri ifade eden çalışmalar, hastalık maliyeti şeklinde ifade edilmektedir (Sevgen, 2015).

Hastane gibi kurumlarda maliyetlerin kontrol edilmesinin temel nedeni, maliyetlerdeki hızlı artıştır. Hastane gibi kurumlarda kârlılık amacı dikkate alınmaksızın verilen hizmetlere ilişkin maliyetlerin kontrol altında tutulabilmesi, maliyetlerin düşürülmesinde, hizmet kalitesinin yükseltilmesinde, verimliliğin artırılarak kaynakların da ekonomik kullanılarak verimliliğin artırılmasında büyük önem taşımaktadır.

Hastanelerde maliyet kontrollerinin oldukça zor olmasının en temel sebebi, hastanelerin hizmet çeşitliliği ve faaliyet yapılarındaki karmaşıklık ile bire bir ilgilidir. Bu durum doğrultusunda hastane yönetim kadroları kontrol işlevini profesyonel bir şekilde yürütmek zorundadır (Cemalcılar vd., 2002).

Yoğun Bakım Üniteleri (YBÜ) özellikle hastanelerin en yüksek maliyeti olan birimlerdir. Çünkü bu bölümlerde çok çeşitli teknolojiler insan yaşamını desteklemek ve stabilize etmek için kullanılmaktadır. Yoğun bakımlarda, sağlık bakım kaynakları çok yüksek miktarda tüketildiği için, kritik hastaların yüksek tedavi maliyetlerini düşürmek arayışları ortaya çıkabilmektedir (Kurtulmuş, 1998).

Hastane işletmelerinde üretim prosesi karmaşık bir yapıdan oluşmaktadır. Zira hizmet çeşitliliği, farklı hastalık türlerinden dolayı oldukça geniştir. Bu durumda hastanelerde birim hasta maliyetlerinin hesaplanması oldukça zor bir hal almaktadır.

Hastanelerde sağlık hizmeti üretiminde alternatif maliyet veya vazgeçme maliyetini belirlemek de mümkün değildir. Hangi hastanın tedavisinden vazgeçilebileceği asla bilinmemektedir. Sağlık hizmetleri, yüksek maliyetlidir. Hasta, kendisine yapılacak tedavinin maliyetini tam olarak bilemez. Özellikle sosyal güvencesi olmayan hastalar için bu kriter daha da fazla önem arz etmektedir.

Sağlık hizmetlerinin özelliği gereği paket fiyat verilse bile, bir komplikasyon durumunda değişiklik olabilmektedir. Hastalar kaliteli hizmeti en düşük fiyat ile almak istemektedir. Hastaneler maliyet çalışmalarını iyi yapmak ve bu konuda hastalarını bilgilendirmek zorundadır. Çünkü hizmetin fiyatı ve ödeme kolaylıkları, hasta tatmini açısından oldukça önemli bir konudur.

Hastane yönetim kadrolarını maliyetleri kontrol altına almaya iten temel sebep, hizmetlere ilişkin ücretlerinin belirlenmesinde yaşanan güçlüklerdir. Hastane işletmesi yöneticileri, artan maliyetler ve rekabetten doğan baskılar altında kaliteli hizmet sunabilmek için stratejiler geliştirme çabası içerisine girmektedir (Öztürk, 2016).

Temel birim maliyetler

Hastanelerin temel hizmetlerine ilişkin meydana gelen giderler ile söz konusu giderlerle ilişkilendirilebiliyor olan çıktılar arasında meydana gelen ilişkileri incelemek amacı ile kullanılan birim maliyetlerden meydana gelmektedir.

Temel birim maliyetler, hastanelerin dönemsel ve diğer hastaneler ile genel karşılaştırmalarının yapılabilmesi için kullanılmaktadırlar.

Maliyetlere etki eden faktörler

Yönetimin temel görevi, bilimsel yönetimin ortaya koyduğu ilkelere dayalı olarak sağlık kurumunun verimliliğine ve etkililiğine etkisi bulunan değişkenleri belirlemek ve bu değişkenlere müdahale ederek, sağlık kurumunun verimliliğini yükseltmektir. Yataklı tedavi kurumlarında maliyetleri etkileyen etmenler:

- Tedavi edilen hasta sayısı,
- Ortalama yatış süresi,
- Hizmet çeşitliliği,
- Hizmetin yoğunluğu,
- Hizmetlerin kapsamı,
- Kalite,
- Verimlilik,
- Girdi fiyatları,
- İnsan kaynaklarına yatırım,
- Eğitim programlarının varlığı şeklinde sıralamak mümkündür.

Verimsizliğe yol açan uygulamalar ise:

- Daha az maliyetle hastane dışında yapılabilecek hizmetlerin hastanede yapılması,
- Gereksiz cerrahi işlemler,
- Hastalara gereksiz hizmet sağlanması,
- Hastaneler arası hasta sevk sisteminin kurulmaması,
- Hastane hizmetlerinin yetersiz kullanılması,
- Hastanelerde hekimlerin gereksiz yere fazla tetkik istemeleri,
- Bazı gelişmiş olanakların, araç ve makinelerin iyi kullanılmaması,

- Evde bakım sisteminin geliştirilememesi,
- Sağlık ocağı ve evlerinin iyi çalışmaması,
- Muhasebe sistemlerinin kullanılmaması (Bayazıtlı, 2001).

Kısa hasta kalış sürelerinin, hasta sağlığı üzerinde olumsuz etkileri olabilmektedir. Kısa kalış süreleri, hastaların rahatlık ve memnuniyetinden ödün verebilmekte, buna ek olarak iyileşme süreçlerini de olumsuz etkileyebilmektedir. Taburcu edilen hastalar, ihtiyaçları olan tedavi hizmetlerini etkin bir biçimde alamamaları nedeniyle, benzer semptom veya komplikasyonlarla hastanelere yeniden kabul edilebilmekte, bu da hastalıkların tedavi maliyetlerini yükseltebilmektedir (Çaldağ, 1999).

Hastanelerin sundukları hizmetler arasındaki farklılıklar da hastane maliyetlerine etki etmektedir. Hastanelerin hastalara sundukları hizmetler ve hastaları tedavi şekillerindeki değişiklikler gibi faktörlerin etkisi hastane birim maliyetlerini de etkilemektedir. Örneğin bir hastanede daha çok cerrahi, diğer bir hastanede ise dâhiliye hastaları yatırılıyorsa, bu iki hastanenin birim maliyetleri farklı olacaktır (Güçlü ve Gören, 1999).

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi ve amaçları

Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan:

- Toplanmasına,
- Doğruluklarının saptanmasına,
- Kaydedilmesine,
- Tasnif edilmesine,
- Raporlar halinde sunulmasına,
- Analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir.

Hastane maliyet muhasebesi; hastane genel muhasebe sisteminden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan finansal bilgi sistemidir. Zaman içinde muhasebe işlemleri işletmelerin mali yönetiminden çok, yöneticilerin karar vermesini sağlayan, işletme faaliyetlerini kontrol eden bir yönetim aracı haline gelmiştir.

Sağlık işletmelerinde gelen müşterilerin şikâyetlerine göre tanı koyma hizmetinin maliyetleşmesi, hasta olduğu kesinleşirse tedavi etme sürecinin maliyetlendirilmesi gereklidir. Sağlık personelinin kullandığı malzemeleri sınıflandırarak kayıt altına alınması, malzemelerin kullanıldığı hastanın ve kullanan sağlık profesyonelinin belirlenmesi bir başka maliyetlendirme aşamasıdır. Maliyet muhasebesi kayıtlarının yapılması ve bütün bu aşamaların tek düzen muhasebe sistemlerinde kayıt altına alınması şarttır. Bu şekilde sağlık işletmelerinin düzgün muhasebe kayıtları aracılığı ile aynı zamanda da denetlenmesini kolaylaştıracaktır (Güçlü ve Gören, 1999).

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

- Üst yönetime finansal faaliyetlerin değerlendirilmesi ve kontrolü için bilgi sunmak,
- Hastane işletmesi yöneticilerine daha etkin yönetsel özerklik tanımak,
- Hastane işletmesi yöneticilerinin verimini değerlendirmek ve daha çok verim elde etme imkânlarını araştırmak ve hastanenin gelişimi ve kârlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,
- Maliyetleri azaltmak,
- İleriye yönelik finansal planlamalara yardımcı olmak,
- Tedavinin nitelik ve niceliğini düşürmeden, maliyetleri aynı düzeyde tutabilmek olarak sıralanabilir.

Hastane işletmelerinde gider ve harcama kavramları

İşletmenin herhangi bir işletme faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla tükettiği bir varlığın, hizmetin ve faydanın işletmeye mal olan parasal değeri, gider kavramı ile açıklanabilir. Bir varlık, hizmet, fayda hangi faaliyet için tüketilmişse, tükenen değerleri, o faaliyetin gideri olarak kabul edilir. Bir işletmede ortaya çıkan giderleri, ilgili oldukları faaliyetler itibarıyla izlemek, faaliyetlerin ve çıktılarının performanslarının ölçülebilmesine olanak verir.

Harcama işlemleri, işletmenin faaliyette bulunabilmek amacıyla gereksinim duyduğu malzemelerin ve hizmetlerin sağlanması için yaptığı faaliyetleri kapsamaktadır.

Doğal olarak hizmetin verildiği yerin enerji, kira, malzeme vb. giderler de, bu maliyetlerin içindedir. Ancak sağlık hizmeti verildikten, tedavi süreci tanımlandıktan sonra verilen hizmetin yetersiz, etkisiz veya yanlış olduğu anlaşıldığında, bütün giderler aslında zarardır. Sağlık işletmelerinin mamul işletmelerinden farklı olmalarına rağmen, hizmetin kalitesi ve içeriğinin denetlenmesi -tüm işletmelerde olduğu gibi- bütün aşamalarda çok önemlidir. Bu nedenle hataların kaynağı anlaşılıp gerekli alt yapı düzeltmeleri ile sürekli eğitilen nitelikli ve etik kurallar çerçevesinde sağlık işgücü oluşturulmadan yapılan en ufak yanlış hizmetin, sağlık tedavi maliyetlerini katlayarak artırması kaçınılmazdır (Sapancı, 2013).

Direkt (dolaysız) giderler

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri mamulü meydana getirmek için tüketilen, mamul bünyesi içine giren ve ne kadar tüketildiği doğrudan doğruya saptanabilen giderlerdir. Doğrudan maliyetler tıbbi bakımla ilgili maliyetleri ve tıbbi bakımla ilgili olmayan maliyetleri içermektedir. Tıbbi bakımla ilgili maliyetlere örnek olarak ilaç, tıbbi konsültasyon, tetkik, yan etki tedavisi, yan etkilerle ilgili hastaneye yatış, poliklinik başvuruları, hekim giderleri, sağlık personeli tarafından evde sunulan bakım verilebilmektedir. Tıbbi bakımla ilgili olmayan maliyetler ise yiyecek ve içecek, ulaşım ve konaklama giderlerini içermektedir (Akbaş, 2014).

Endirekt (dolaylı) giderler

Mamule göre belirlenemeyen, ancak belirli anahtarlar kullanılarak mamul maliyetine yüklenebilen giderlerdir. Bir giderin direkt veya endirekt olarak ayrıma tabi tutulmasında, söz konusu giderin, gider yerine değil, mamule göre takip edilebilirliği dikkate alınır. Endirekt giderler, hastane işletmelerinde hastayla doğrudan ilişkisi olmayan, dolaylı bir şekilde hastalara yüklenebilen personel giderleri endirekt giderlerdir (Aypek, 1994).

Örneğin yemek, temizlik, güvenlik personeli vb., sağlık kurumunun binasının kirası, bakımı, genel elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye, telefon, bilgisayar sarf malzemeleri, hekimin ve sağlık personelinin sabit olmayan ve prim esasına dayanan ödemeleri vb. Dolaylı maliyetlerin belirlenmesi doğrudan maliyetlere göre daha zordur. Maddi olmayan maliyetler, bir hastalık ya da girişim nedeniyle oluşan ağrı, acı, duygusal sıkıntılar veya toplumdaki prestijin zarar görmesi gibi nedenlerin maliyetleridir. Bu grup maliyetler, parasal olarak ifade edilmesi zor olsa da, yararlanma veya ödemeye gönüllülük yaklaşımları ile ölçülebilmektedir (Burçoğlu, 2014).

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri

Sağlık kurumlarında hizmetlerin yerine getirilmesi veya yeni bir değer yaratılmasında gereksinim duyulan her taşınır mala ilk madde ve malzeme denir. Bunlar sağlık hizmetinin sunulması sırasında hizmetin içerisinde yer alan, hizmetin temel yapısını oluşturan ve bir başka işletmenin çıktısı durumundaki mallar ile hizmetin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan, temel madde ve malzemelere oranla çok az kullanılan ve her hizmetin içinde ne kadar kullanıldıklarının belirlenmesi zor olan, hizmetin temel yapısını oluşturmayan mallardır. Sağlık kurumları içinde zor buldukları sektör gereğince ve sundukları hizmet nedeniyle, çok sayıda madde ve malzeme kullanmaktadır.

Sağlık kurumlarında kullanılan ilk madde ve malzemeler olmaksızın sağlık hizmetinin gerçek anlamda sunulması mümkün değildir. Kullanılan ilk madde ve malzemelerin maliyetleri, işçilik maliyetlerinden sonra, ikinci en yüksek faaliyet maliyetini oluşturmaktadır (Doyrangöl vd., 1999).

Örneğin bir ameliyatta kullanılan medikal araçlar, bu ameliyatın direkt ilk madde ve malzemesini oluşturacaktır.

Direkt işçilik giderleri

Hastane personelinin brüt maaşları, direkt personel giderini oluşturur. Maaş mutemetliğinden personele yapılan maaş ödemeleri, nöbet, özel tedavi, klinik araştırma ve sözleşmeli personel maaşları, personel ismi ve çalıştığı birim bazında alınması bu gider kaleminin hesaplanabilmesi için gereklidir. Hastanenin poliklinik, klinik gibi alt birimlerine personel giderlerinin dağıtılabilmesi için personelin hangi birimde çalıştığı tespit

edilmesi gereklidir. Ancak bu şekilde direkt personel giderinin ilgili gider yerlerine dağıtım yapılabilir. Doktor ödemeleri, hemşire ve teknisyenler, yönetim ve yardımcı personel giderlerini içermektedir. Hastanelerde, endüstriyel işletmelerde olduğu gibi bir eleman sabit, sadece bir yerde çalışmamaktadır. Özellikle hekimler hem servis hem ameliyathanede hem poliklinikte hem acilde çalışmaktadır. O zaman işgücünü tek bir hizmet üretim yerinde göstermeye zorlamak, maliyet dağıtım tablolarında yanlış hesaplamalara yol açmaktadır.

İşletme giderlerinin bir yüzdesi olarak personel giderleri, kurumların merkezi veya bölgesel oluşlarına, uzmanlık konularına ve yatak kapasitelerine bağlı olarak büyük değişiklik gösterir (Maşrap, 2014).

Genel üretim giderleri

Elektrik gideri, su gideri, doğalgaz gideri, haberleşme gideri, otelcilik hizmetleri giderleri, demirbaşlarının amortisman gideri, tamir ve bakım onarım giderleri, taşıt giderleri, kırtasiye, cihaz kiralama, dışarıdan alınan hizmetler reklam, ilan, araç kiralama, araç, yakıt, telefon, güvenlik, temizlik, mutfak, müşavirlik, noterlik, bina bakım onarım, temsili ağırlama, personel eğitim, giyecek, bilgi teknolojileri, kırtasiye, posta otopark, gazete, dergi, kitap, bina yönetim, küçük demirbaş, diğer çeşitli giderleri içermektedir.

Sağlık hizmetlerinde, otelcilik hizmetlerinde olduğu gibi standart bir hizmet üretimi söz konusu değildir. Kalma sürelerine göre hastaların maliyeti ölçülemez. Hastalığa göre de maliyetleme söz konusu değildir. Çünkü her hastanın hastalığının seyri farklıdır; bu nedenle öngörülme maliyetler çok değişkendir.

Her hizmet merkezinde ayrı bir su, doğalgaz, elektrik sayacı yoktur. Her servisin kabul ettiği hasta tipi farklı olduğundan, gerek servis toplam maliyetleri gerekse ortalama maliyetler farklıdır; çünkü baktıkları hasta profilleri ve hastaların tanıları çoğu zaman farklıdır. Sağlık hizmeti, türetilmiş bir talep olduğu ve hekimin uzmanlığına ve sayısına bağlı olduğu için, yıl içinde değişiklik göstermektedir. Malzemenin hasta için kullanıldığının takibi ise hem depo tarafından hem de muhasebe tarafından otomasyon üzerinden böylelikle sağlanabilir. Düzgün bir otomasyon sistemi ile bunların mali yönetiminin yapılması son derece kolaydır.

Sağlık işletmelerinde gider yerleri

Tek Düzen Hesap Planı açıklamalarında gider yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimi ya da birim içindeki bir yer olarak tanımlanmaktadır. Bu bölümler, maliyetlerin oluştuğu bölümler olması nedeniyle maliyet merkezleri olarak da tanımlanabilmektedir. Üretim safhalarında kullanılan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri kolayca hangi ürünün maliyetine verileceği belirlenebilmektedir. Çünkü bu giderler ile üretilen ürün arasında direkt bağ bulunmaktadır.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında sağlık işletmelerinde gider yerleri olarak acil servis, ameliyathane, anjiyo, görüntüleme merkezi, laboratuvar, ecza, çamaşırhane ve yemekhane olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu gider yerleri arasında çamaşırhane ve yemekhane yardımcı gider yeri olarak tanımlanabilmektedir.

Örnek uygulama

Uygulama, 2014 yılı verilerinden yola çıkarak özel bir hastane işletmesinde maliyet çalışması yapılmıştır. Bu çalışma, hizmet üretim gider yerlerinin tespitinin yapılarak maliyet sisteminin oluşturulmasına yöneliktir. Böylelikle her birimin maliyetini belirleyerek, hangi birimlerde maliyet artışlarının olduğu ve hangi giderlerin artışa neden olduğunun tespiti yapılarak gerekli önlemlerin alınmasına ve ulaşılan veriler doğrultusunda sağlık yöneticilerinin geleceğe yönelik stratejik hedef belirleme ve planlama süreçlerinde doğru karar vermede katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Tablo 1: Maliyet giderleri

Maliyet Giderleri	Toplam
1. Madde ve Malzeme Giderleri	9.052.257,00
1.1. Direkt Madde ve Malzeme Giderleri	2.229.045,00
1.1.1. İlaç Alımları	1.169.088,00
1.1.2. Sarf Malzeme Giderleri	1.059.957,00
1.2. Endirekt Madde ve Malzeme Giderleri	6.823.212,00
2. Personel Giderleri	14.506.756,76
2.1. Direkt Personel Giderleri	6.418.918,91
2.2. Endirekt Personel Giderleri	8.087.837,84
3. Diğer Giderler	3.836.854,32
3.1. Su Giderleri	17.850,00
3.2. Isıtma Giderleri	284.171,00
3.3. Haberleşme Giderleri	30.912,00
3.4. Bakım Onarım Giderleri	404.479,00
3.5. Sigorta Giderleri	9.379,50
3.6. Kırtasiye Giderleri	58.505,00
3.7. Amortisman Giderleri	2.371.000,00
3.8. Elektrik	660.557,82
GENEL TOPLAM	27.395.868,08

Yukarıda belirtilen tablodan hareketle tüm maliyet unsurları ayrı ayrı kalemlerde incelenmiştir. Hastane bölümlerine göre maliyetler sınıflandırılmıştır. Hastane bölümleri; genel yoğun bakım, KVC yoğun bakım, yeni doğan yoğun bakım, cerrahi servis, dahiliye servisi, KVC servisi, kadın doğum servisi, tüp bebek ünitesi, poliklinik ve acil servis olarak incelenmiştir.

Her bölüme göre maliyet kalemleri ayrılmış ve çalışmanın sonucunda elde edilecek bilgilere, en yakın bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır. Gerçekleştirilen maliyet dağıtımları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi belirlenmiştir.

Tablo 2: Gider dağıtım tablosu

Dağıtım Yeri / Gider Türleri	ESAS ÜCRETİM GİDERLERİ										YARDIMCI HİZMET ÜCRETİM GİDERLERİ									
	Genel Yıkım İskan	KVC Yıkım İskan	Yeni Gölge Yıkım İskan	Çerçeli Servis	Doküme Servis	KVC Servis	Kafin Dağıtım Servis	Tıp Bihisi	Poliklinik Hizmetleri	Acil Servis	Ameliyathane	Anjiyo	Görüntüleme Merkezli	Laboratuvar	Etica Gider Yeri	Çamaşırhane	Yemekhane	Toplam		
Endüstri Mada	180.000,00	220.000,00	170.000,00	120.000,00	130.000,00	120.000,00	120.000,00	70.000,00	220.000,00	120.000,00	1.400.000,00	1.700.070,00	200.720,00	1.520.000,00	0.000,00	140.000,00	300.000,00	6.020.220,00		
Endüstri Elektrik	247.247,24	380.125,14	200.750,70	247.247,24	290.549,20	290.549,20	290.549,20	120.379,20	2.120.029,04	477.817,93	890.640,00	247.247,24	100.000,00	100.200,21	00.000,00	171.171,17	512.522,24	0.007.027,84		
Ehliyet	09.221,82	03.004,13	00.000,00	27.552,41	26.102,48	27.262,59	30.452,89	32.952,51	00.000,00	24.227,20	33.262,16	20.262,64	100.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	000.007,82		
En	207,20	00,00	207,20	203,21	203,60	203,21	203,21	203,21	1.203,21	203,21	203,21	203,21	203,21	203,21	203,21	203,21	203,21	000.000,00		
Etica	4.120,00	4.074,20	21.021,00	24.007,20	24.007,20	24.007,20	27.221,20	0.200,00	70.707,20	12.200,00	24.000,00	0.220,20	0.200,00	0.070,00	0.070,00	0.220,00	0.220,00	004.070,00		
Haberleşme	1.914,00	2.100,00	1.822,72	1.644,20	1.600,10	1.644,20	2.270,00	021,00	0.200,00	1.924,00	1.924,00	720,40	1.270,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00	000.000,00		
İskan Öncesi	42.700,00	01.640,00	20.104,24	4.822,20	4.822,20	4.822,20	0.200,00	11.000,00	11.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	02.000,00	000.000,00		
Sigorta Giderleri	1.020,20	1.200,27	000,70	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000.000,00		
Amortisman Giderleri	200.070,20	202.220,00	222.000,47	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	07.000,00	07.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	000.000,00		
Kırtasiye Giderleri	1.170,10	2.200,20	1.700,10	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	1.170,10	2.220,00	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	2.200,20	000.000,00		
İ Toplam	000.000,00	1.000.200,00	700.000,00	600.000,00	620.000,00	620.000,00	620.000,00	200.000,00	2.000.000,00	400.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	1.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	000.000,00		
Yemekhane	000,00	1.000,00	000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	000.000,00		
Çamaşırhane	27.000,00	20.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	000.000,00		
Etica Gider Yeri	11.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00	000.000,00		
Laboratuvar	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	000.000,00		
Görüntüleme Merkezi	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	00.000,00	000.000,00		
Anjiyo	01.700,00	00.000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	000.000,00		
Ameliyathane	00.000,00	-	1.000,00	1.000.000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	000.000,00		
İ Toplam	1.270.070,20	1.270.070,20	800.000,00	700.000,00	700.000,00	700.000,00	700.000,00	200.000,00	2.000.000,00	400.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	1.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	2.000.000,00	000.000,00		
Yüklem Yeri Ad	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis	Hasta Servis		
Yüklem Yeri Servis	1.000	100	700	0.000	0.700	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000		
Yüklem Katman	000,00	2.277,02	1.224,72	000,02	1.000,10	000,00	000,00	000,00	1.000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000,00	000.000,00		

Ardından tüm gider kalemleri çalışmanın başında bölümlendirilmiş olan hastane bölümlerine dağıtılmıştır. Hastane bölümlerine dağıtılan giderler; elektrik giderleri, su giderleri, ısıtma giderleri, haberleşme giderleri, bakım ve onarım giderleri, sigorta giderleri, kırtasiye giderleri, amortisman giderleri, yemekhane giderleri, çamaşırhane giderleri, etica giderleri, laboratuvar giderleri, görüntüleme merkezi giderleri, anjiyo giderleri ve ameliyathane giderleri olarak ayrılmıştır. Aşağıdaki tabloda hastanenin bölüm maliyetlerine ilişkin rakamlar belirtilmiştir.

Tablo 3: Bölüm maliyetleri tablosu

Bölüm	Direkt Giderler		Endirekt Giderler	Toplam Bölüm Maliyeti
	Madde ve Malzeme Gideri	İşçilik Gideri	Gider Payı	
Genel Y.Bakım	412.025,00	556.306,31	1.171.473,28	2.139.804,58
KVC Y.Bakım	417.037,00	641.891,89	1.273.077,15	2.332.006,05
Yeni doğan				
Y.Bakım	684.850,00	599.099,10	854.991,82	2.138.940,92
Cerrahi Servis	55.027,00	427.927,93	2.797.591,73	3.280.546,66
DâhiliyeServis	45.345,00	427.927,93	853.739,27	1.327.012,20
KVC Servis	69.686,00	470.720,72	3.336.402,32	3.876.809,05
Kadın Doğum	57.740,00	770.270,27	1.395.078,10	2.223.088,37
Tüp Bebek	201.234,00	299.549,55	381.001,67	881.785,22
PoliklinikServisi	121.665,00	1.711.711,71	5.363.030,39	7.196.407,10
Acil Servis	164.436,00	513.513,51	1.321.518,42	1.999.467,93
Toplam	2.229.045,00	6.418.918,92	18.747.904,16	27.395.868,07

Ayrılan her bir maliyet kalemi, hastane bölümlerine ayrılarak Tekdüzen Hesap Planına göre muhasebeleştirilmesi sağlanmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Tartışma

Hastanelerde çeşitli başlıklarda, farklı muhasebeler tutulmaktadır. Devlet ve üniversite hastanelerinde halen tutulmakta olan muhasebe çeşitlerini bir araya getirecek, yöneticilere karar almalarında yardımcı olacak, tam bilgi verebilecek, maliyet muhasebesi hesaplarını da içeren “Tek Düzen Hesap Planının” önce geliştirilip, uygulamaya geçilmesinde yarar olacaktır.

Hastanelerde maliyet muhasebesine dayalı maliyet hesaplamaları yapılmamaktadır. Yapılmakta olan çalışmalarda veri yetersizliği nedeniyle zorlukla yapılmaktadır. Öncelikle maliyet muhasebesi ile ilgili, hasta dosyalarında olması gerekli bilgiler, sağlık hizmeti üretimi, destek ve özel

hizmet üretimi ile ilgili veriler, yönetimle ilgili verileri ve finansal verileri kapsayan bir hastane enformasyon sisteminin kurulması gerekmektedir. Hastanelerde oluşan farklı maliyetlerin bir denetim kriteri olarak sayılması, hastanelerde maliyet muhasebesinin gelişmesine yararı olacaktır.

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

“Bazı sağlık yöneticilerinin performans ile ilgili problemlerinin açığa çıkmasından endişe etmelerinden dolayı, maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememeleri” (Baker, 1995), sağlık işletmelerinde muhasebe uygulamalarını etkilemektedir.

Udpa (1996) yaptığı çalışmasında, muhasebe uygulamalarının sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkileyen faktörler arasında, “Gerekli verilerin toplanmasında harcanan zamanın fazlalığı ve ona eşlik eden toplama maliyetinin yüksekliği, veri toplamanın zorluğu ya da imkânsızlığı ve mevcut muhasebe sisteminin yetersizliği” faktörlerini sıralamıştır.

Dowless (1997) ise, “Sağlık işletmelerinde Tek Düzen Hesap Planlarının oluşturulması sırasında deneyimli personele ihtiyaç duyulacağını” ifade etmiştir.

Özcan (2006) yaptığı çalışmasında, “Hastanelerde maliyet muhasebesi sistemlerinin mevcut olmaması, personelin bilgi eksikliği ve gerekli verilerin elde edilmesinde zorlukların yaşanması”, yöntemin sağlık işletmelerinde uygulanmasını etkilediğini belirtmiştir.

Tengilimoğlu, Işık ve Akbolat (2011), sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda sistemler olması özelliğini şu şekilde açıklamaktadır: “Sağlık işletmeleri karmaşık yapıda organizasyonlardır. Sağlık işletmelerinin karmaşık yapıda olmasının başlıca nedenleri; hastane çevresinin karmaşık olması, hastanelerde aşırı iş bölümü ve uzlaşmanın olması ve kullanılan teknolojinin karmaşık olmasıdır.”

Sonuç

Sağlık kurumları, toplumun en önemli ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulmuş öncelikli amacı ticari kazanç olmayan işletmelerdir. Sağlık işletmeleri verdikleri hizmetin öneminden dolayı organize planlamasının iyi yapılmış olması gerekmektedir. Toplumun tamamına hizmet götürmesi gereken bu kurumların kuruluş ve işleyişleri sırasında karşı karşıya kaldıkları maliyetler, bu işletmelerin ana belirleyicisi durumundadır. Sunmuş oldukları hizmeti geniş kitlelere yayabilme, kalitesini arttırabilme ve yeni gelişen teknolojik imkânlardan yararlanarak bu imkânları sağlık hizmetlerinde kullanabilmek, finansal kaynakların yeteri seviyede olmasını gerektirmektedir.

Kamu sektörü sağlık kuruluşlarına göre özel sektör sağlık kuruluşları, sunulan hizmet ve bu hizmetlerinin karşılığında elde edilen gelirlerin birbirini karşılaması, sunulan hizmetin kalitesinin arttırılarak yeni yatırımlar yapılarak sağlık sektörünün daha da geliştirilmesini sağlayacaktır. Diğer işletmeler gibi sağlık işletmeleri için de gelir, gider, hizmetlerden sağlanan kazanç ve hizmet sunumu sırasında ortaya çıkan maliyetlerin miktarı, gelir ve giderlerin birbirini karşılayıp karşılamadığı, oransal olarak önceki yıllarla karşılaştırılarak, gelecek yıllara ışık tutması hayati önem taşımaktadır.

Sağlık kurumlarının gelir ve gider kalemlerini takip edebilmek için muhasebe kayıtları tutulmaktadır. Sağlık kurumlarında da diğer işletmelerin düzenlediği defter ve kayıtlar tutulmaktadır. Sağlık işletmelerinin mali tablolarını düzenlerken kanunla düzenlenen şekil ve öz unsurlarına uyulması gerekmektedir. Sağlık işletmelerinin finansal faaliyetlerinin kayıt altına alınması sırasında dönemsellik, objektiflik, tutarlılık, kayıtların tam açıklayıcı olması, önemlilik gibi ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler doğrultusunda hazırlanan muhasebe kayıtları ile oluşturulan mali tablolar, sağlık kurumlarının dönem içerisinde yaptıkları finansal hareketleri tam ve doğru olarak gösterecek ve sağlık işletmelerinin gelecek planlamaları yapabilmelerini sağlayacaktır.

Kaynaklar

- [1] Adam, B. (2007). *Özel Sağlık Kuruluşlarında Fiyat Belirleme Politikası, Rekabet Yöntemleri ve Kâr Belirleme Şekli, Sağlık Hizmetleri Maliyet Etkinlik Projesi.*
- [2] Akbaş, E. (2014). *Sağlık Hizmetlerinde Hasta Memnuniyeti ve Hasta Memnuniyetini Etkileyen Faktörler (Manisa Merkezefendi Devlet Hastanesi Örneği)*, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- [3] Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [4] Aypek, N. E., (1994). *Şirketler ve Maliyet Muhasebesi*, Tutibay Yayınları, Ankara.
- [5] Baker, J.J. (1995). *Characteristics and Managed Care/Competition Enviromental Factors Associated with Hospital Use of Costing Systems*, Santa Barbara.
- [6] Bayazıtlı, E. (2001). *Genel Muhasebe Problemleri*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- [7] Burçoğlu K.Ş. (2014). *Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi ve Hasta Beklentileri Konusunda Bir Uygulama (Aydın Devlet Hastanesi Üzerine Bir Çalışma)*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Aydın.
- [8] Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [9] Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y., Sürmeli, F. (2002). *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [10] Çaldağ, Y. (1999). *Muhasebe Problemleri*, Gözlem Yayıncılık, Ankara.
- [11] Doyrangöl, N.C. Gökçen, G., İbiş. C. (1999). *Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları*, Der Yayınları, İstanbul.

- [12] Dowless, R. (1997). Using ABC to Guide Strategic Decision Making, *Healthcare Financial Management*, June.
- [13] Güçlü, F., Gören, R. (1999). *Genel Muhasebe*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- [14] İmamoğlu, A., Altun, N.S. (2012). *Genel Muhasebe 1*, Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Düzce.
- [15] Karagöz, S. (2015). *Türkiye’de Sağlık Hizmetleri ve Sağlık Harcamaları*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- [16] Karasioğlu, F. (2007). *Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Çizgi Kitapevi, Konya.
- [17] Kavuncubaşı, Ş. (2000). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Ankara Siyasal Kitapevi, s. 24.
- [18] Kurtulmuş, S. (1998). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*, Değişim Dinamik Yayınları, İstanbul.
- [19] Kürkcü, Ö. (2015). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi, Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Programı, İstanbul.
- [20] Maşrap, A. (2014). *Sağlık Hizmetlerinde Kalite, Sağlıkta Kalite Sistemi ve Sağlıkta Mükemmellikte Süreklilik*, Beta Yayınları, İstanbul.
- [21] Özcan, F. (2006). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Tıbbi Laboratuvar Uygulaması*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- [22] Öztürk, H. (2016). *Sağlık Hizmetlerinde Hasta Memnuniyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi (İzmir Bozyaka Eğitim ve Araştırma Hastanesi Acil Servis Örneği)*, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi Bilim Dalı, İstanbul.

- [23] Sapancı, F. (2013). *Sağlık Hizmetlerinde Engellilik Kavramı ve Engellilerin Sağlık Hizmetlerinden Yararlanmaları*, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Ana Bilim Dalı Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- [24] Sevgen, S. (2015). *Sağlık Hizmetleri Talep Tahmini; Adana İli Hastane Uygulaması*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Yüksek Lisans Programı, İstanbul.
- [25] Tengilimoğlu, D., Işık, O., Akbolat, M. (2011). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- [26] Udpa, S. (1996). Activity Based Costing for Hospitals, *Healthcare Management Review*, Vol: 21.