



## HASTANE İŞLETMELERİNDE GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN BELİRLENMESİ VE HESAPLANMASINDA YENİ BİR YAKLAŞIM; BİR KAMU HASTANESİ ARAŞTIRMASI

### A NEW APPROACH TO THE DETERMINATION AND CALCULATION OF GENERAL ADMINISTRATIVE EXPENSES IN HOSPITAL OPERATIONS: A PUBLIC HOSPITAL RESEARCH

**Dr. İbrahim YÜKSEL**

Dokuz Eylül Üniversitesi Hastanesi, i.yuksel@deu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-6323-8337

Makale Gönderim-Kabul Tarihi (06.07.2022-.30.08.2022)

#### Öz

Hastanelerde maliyet analizlerinin etkin ve verimli yapılabilmesi için maliyeti oluşturan personel, ilk madde malzeme, genel üretim ve genel yönetim giderlerinin doğru belirlenmesi ve dağıtılması gerekmektedir. Bu giderler arasında genel yönetim giderleri, maliyet içerisinde önemli bir paya sahiptir. Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde genel yönetim giderlerini oluşturan alt bileşenler ve gider dağıtımları konusunda farklılıkların olduğu görülmektedir. Bu durum, yapılan maliyet hesaplamalarında da farklılıkların doğmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın amacı hastanelerde genel yönetim giderleri kapsamına giren alt bileşenlerin ve ilgili dağıtım anahtarlarının belirlenmesi konusunda yeni bir yaklaşım sunmaktır. Bu bağlamda, bir kamu hastanesinde yapılan süreç analizi ile genel yönetim giderleri kapsamına giren birimler, hizmetler, ödemeler ve ilgili dağıtım anahtarları belirlenmiş ve buna göre, gider dağıtımı ile ilgili örnek bir uygulama yapılmıştır. Sonuç olarak, bu çalışma ile genel yönetim giderlerinin alt bileşenlerinin tanımlanması ve dağıtımı ile ilgili yeni bir yaklaşım sunulmuş olup; çalışmanın hastane yönetimlerine ve akademik çalışmalara katkı sunacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Genel yönetim giderleri, hastane, maliyet.

#### Abstract

In order to carry out cost analysis in hospitals effectively and efficiently, it is necessary to correctly determine and distribute the costs of personnel, raw materials, general production and general administrative expenses. Among these expenses, general administrative expenses have a significant share in the cost. When the studies in the literature are examined, it is seen that there are differences in the sub-components that make up the general administrative expenses and the distribution of expenses. This situation causes differences in cost calculations. For this reason, the aim of the study is to present a new approach in determining the sub-



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

components and related distribution keys that fall under the scope of general administrative expenses in hospitals. In this context, with the process analysis made in a public hospital, the units, services, payments and related distribution keys within the scope of general administrative expenses were determined, and accordingly, an example application was made regarding expense distribution. In conclusion, this study presents a new approach to the definition and distribution of the sub-components of general administrative expenses; It is thought that the study will contribute to hospital management and academic studies.

**Keywords:** General administrative expenses, hospital, cost.

### GİRİŞ

Dünyada sağlık harcamaları her geçen yıl artmakta ve ülkeler sağlık harcamalarını kontrol altına almak için çeşitli politikalar geliştirmektedir. OECD ülkelerinin 1990 yılından itibaren sağlık harcamalarının GSYİH içerisindeki payı artmış ve son yıllarda ise kontrol altında tutulmaya başlanmıştır. 1990 yılında OECD sağlık harcamalarının GSYİH payı 6,5 iken 2018 yılında 8,8 ulaşmıştır (OECD Sağlık İstatistikleri, 2019).

OECD raporuna göre ise 2015-2030 yılları arasında sağlık harcamalarının yıllık ortalaması GDP'nin %2,7'si olacağı tahmin edilmekte; ancak, yapılacak etkin ve verimli maliyet analizleri ile bu oranın en düşük %2,2 olacağı öngörülmektedir. Bu oranlarda da görüldüğü üzere, hastanelerde maliyet analizlerinin önemi daha da artmaktadır (OECD, 2019: 166). Bu yüzden, sağlık harcamalarındaki düşüşün maliyet analizleri ile gerçekleşebilmesi için sağlık hizmet sürecinde oluşan giderlerin sınıflamasının ve dağıtımının doğru yapılması gerekmektedir.

Sağlık hizmet sürecinde maliyeti oluşturan giderler ilk madde ve malzeme, personel, genel üretim ve genel yönetim giderleridir. Bu giderler arasında önemli paya sahip olan genel yönetim giderleri ise sağlık hizmet sürecine endirekt (dolaylı) destek sağlayan giderlerdir. Bu kapsamda, idari hizmet giderleri ile destek hizmet alım giderleri ve mevzuat gereği yapılan genel ödemeler yer almaktadır. Bunların, doğru ve eksiksiz belirlenerek gider dağıtımlarının ilgili dağıtım ölçüleri ile yapılması, maliyet analizi için oldukça önemlidir.

Literatürde, hastanelerde sağlık hizmet maliyetleri ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde genel yönetim giderlerinin hangi bileşenlerden oluştuğu konusunda fikir birliği olmadığı görülmektedir. Bazı çalışmalarda sadece idari hizmet giderleri genel yönetim kapsamına alınmakta iken, bazı çalışmalarda idari hizmet dışında ulaştırma, haberleşme vb. giderler de alınmıştır. Bu bağlamda, genel yönetim giderlerinin ve ilişkili dağıtım anahtarlarının ortak tanımlanamaması maliyet analizlerinde bu giderlerin hesaplanmasının farklı olmasına neden olmaktadır.

Çalışmanın amacı, bir kamu hastanesinde yapılan araştırma sonucunda genel yönetim giderlerini oluşturan unsurların belirlenmesi ve ilgili dağıtımlarının yapılması konusunda literatürdeki çalışmalardan farklı bir bakış açısı sunmaktır. Bu kapsamda, çalışmanın, hastane yönetimlerine sağlık hizmeti maliyet analiz sürecinde genel yönetim giderlerinin belirlenmesi ve dağıtımı konusunda da yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

### HASTANELERDE GİDER KAVRAMI

Hastaneler, sağlık hizmetlerinin sunulduğu ve insanlara sağlık hizmeti üreten işletmelerdir. Sağlık insanlar için önemli bir olgu olması ve hastanelerin sağlıkla ilgili her türlü hizmeti sunması, hastanelerin toplum içindeki yerinin ne kadar önemli olduğunu kanıtlamaktadır. Özellikle, kendi sağlığımızla ya da bir yakınımızın sağlığı ile ilgili bir sorun olduğunda başvurduğumuz, çare aradığımız tedavi kuruluşları hastanelerdir (Yeğinboy ve Yüksel, 2015: 410).

206

ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/usaysad>

(YÜKSEL, İ.)

Hastane işletmeleri hizmet üreten işletmelerdir. Üretilen hizmetlerin önemli özelliği ise, stoklanamaması sebebiyle varlıklar arasında yer alamamasıdır. Talep eden kişiye hizmet verildiğinde, bir kısım varlıklar tüketilmiş ve yaratılan fayda karşı tarafa aktarılmış demektir. Bu nedenle hizmet üretildiğinde tüketilen kaynaklar gider kavramını oluşturmaktadır (Yüksel, 2021: 31).

Gider, ürün satma, hizmet verme ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirme sonucunda özsermayede meydana gelen azalışlar olarak tanımlanmaktadır (Altıntaş, 2003: 37). Diğer bir ifade ile gider kavramı, herhangi bir fayda sağlamak amacıyla kaynaklardaki tükeniştir. Bu tükeniş, kaynağın bir defalık kullanımı ile (temizlik, kırtasiye gibi stokların tükenişi ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere ödenen paralar gibi nedenlerle) veya uzun süreli kullanım sonucunda ortaya çıkan yıpranma payı şeklinde (demirbaş, makine vb.) ortaya çıkmaktadır (Yüksel, 2021: 29).

Hastanelerde sağlık hizmeti sunum sürecinde üretim faktörü olarak insan gücü, ilaç, tıbbi malzeme, tıbbi cihaz, elektrik, su, doğalgaz, gıda ürünleri, temizlik ürünleri, bina, genel demirbaş, kırtasiye vb. çok çeşitli kaynaklar kullanılmaktadır. Bu kaynakların tüketilmesi sonucunda ise giderler oluşmaktadır (Mut ve Ağırbaş, 2017: 204).

Sağlık hizmet sürecinde ortaya çıkan giderler maliyetin unsurlarını oluşturmaktadır. Üretim faktörü olarak kullanılan bu giderler, hizmet üretim sonucunda hastanelerde bölüm maliyetlerinin, hasta maliyetlerinin veya tıbbi işlem maliyetlerinin oluşmasını sağlamaktadır. Bu yüzden, hastanelerde gider tanımlamalarının ve sınıflandırmalarının doğru ve eksiksiz yapılması maliyet hesaplamalarının ve analizlerinin yapılmasında büyük önem arz etmektedir.

Hastanelerde maliyet unsurları olarak ortaya çıkan giderleri dört ana grupta toplayabiliriz. Bunlar:

- İlk madde ve malzeme giderleri
- Personel giderleri
- Sağlık hizmeti genel üretim giderleri
- Genel yönetim giderleri

Çalışmanın odak noktası genel yönetim giderleri olduğu için, bundan sonraki bölümlerde genel yönetim giderleri üzerinde durulacaktır.

## HASTANELERDE GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Sağlık sistemi içerisinde sağlık harcamalarının en önemli payını sektörün lokomotifini olan hastaneler almaktadır. Hastaneler büyük hacimlerde sağlık hizmeti üreten ve sağlık sistemini domine eden kuruluşlardır. Sağlık harcamalarının önemli bir payını oluşturan hastanelerde maliyet analizlerinin ne kadar önemli olduğu OECD tarafından 2019 yılında yapılan projeksiyon analizinde belirtilmiştir (OECD, 2019: 166). Hastane işletmelerinde etkin maliyet analizi yapıldığı takdirde toplam sağlık harcamalarındaki düşüşe büyük katkı sağlayacaktır. Bunun için öncelikle maliyet unsurlarını oluşturan giderlerin doğru belirlenmesi ve sınıflandırılması gerekmektedir. Bu giderler kapsamında yer alan genel yönetim giderleri sağlık hizmet sunumuna indirekt destek vermekte ve ağırlıklı olarak idari hizmet sürecinde oluşmaktadır.

Hastanelerde genel yönetim giderleri doğrudan sağlık hizmet üretim sürecine dahil olmamasına rağmen toplam giderler içinde önemli bir paya sahiptir (Tan vd.,2009: 530). Çünkü, genel yönetim giderleri yapısı gereği tüm işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de dolaylı giderler kapsamındadır. Özellikle, hizmet işletmesi olan hastanelerde, idari ve destek hizmet birimleri sağlık hizmet



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

sürecinde önemli bir hacim kaplamaktadır. Bundan dolayı, bu birimlerde oluşan dolaylı giderler, genel yönetim giderleri kapsamında önemli bir pay almaktadır. Örneğin, 2011 yılında yapılan bir araştırmada Amerika Birleşik Devletleri'nde yönetim giderlerinin hastane bütçelerindeki payı yaklaşık %25,3; Hollanda'da %19,8; İngiltere'de %15,5; Kanada 'da ise %12'dir (Healthmanagement, 2020). Himmelstein ve diğerlerinin (2014) yaptıkları çalışmada hastane genel yönetim giderlerinin 2010 yılı GSYİH içindeki payı, Amerika'da 1,43; Kanada'da 0,41; Hollanda'da 0,77; İngiltere'de 0,63'tür (Himmelstein vd., 2014: 1590). Himmelstein ve diğerlerinin (2017) yaptığı çalışmada, Amerika'da hastanelerdeki genel yönetim giderlerinin hastanelerdeki toplam sağlık harcamaları içindeki payı %26,6 iken, Kanada'da bu oran %13,1'dir (Himmelstein vd., 2020: 4). Kalman ve diğerlerinin (2015) Medicare Maliyet Raporu Formuna Göre Maliyet Merkezlerinin Sınıflandırılması (Classification of Cost Centers According to the Medicare Cost Report Form) verilerine ve tanımlamaları temelinde yaptıkları çalışmada 1996 -2010 yılları arasında Amerika 'daki hastanelerde genel yönetim giderlerinin toplam hastane giderleri içindeki oranı %46,1 civarındadır. Yüksel (2013) yaptığı hasta bazlı maliyet çalışmasında genel yönetim giderlerinin payı %14,84 olarak çıkmıştır. Özkan ve diğerlerinin (Özkan vd.,2014) bir devlet hastanesinde yaptığı çalışmada genel yönetim giderleri toplam giderlerin yaklaşık %10 unu kapsamaktadır. Palteki'nin (2019) bir kamu hastanesinde yaptığı çalışmada ise genel yönetim giderleri toplam giderlerin %17'sini kapsamaktadır.

### Literatür Taraması

Literatürde genel yönetim giderlerinin belirlenmesi ve dağıtımı kapsamında yapılan çalışmalarda genel yönetim giderlerinin toplam giderdeki payı göz ardı edilmeyecek kadar önemli olduğu görülmektedir. Bu çalışmalar incelendiğinde, hastanelerde genel yönetim giderlerinin belirlenmesinde ülkelerin geri ödeme sistemlerinin ve ilgili hastaneler üzerinde yapılmış çalışmalarda yer alan uygulamada kullanılan maliyet yöntemlerinin etkili olduğu görülmüştür.

90'lı yılların başında Amerika'da idari maliyetlerin azalması ile elde edilecek potansiyel tasarruf; araştırmacılar, sigortacılar, hastane yöneticileri, hekimler, tüketiciler ve işverenler arasında önemli bir tartışma yarattı. Bu tartışma büyük ölçüde, idari maliyetlerin nasıl tanımlanacağı konusunda fikir birliği eksikliğinden kaynaklanmaktaydı. Bu tartışmaya yanıt olarak, Robert Wood Johnson Vakfı, girişimi altında, Sağlık Bakım Finansmanı ve Organizasyonunda Değişiklikler (HCFO) kapsamında bir çalıştay yapıldı. Bu çalıştayın amaçlarından biri genel yönetim giderlerini tanımlamak, ölçmek ve toplam harcamalardaki ağırlığını tespit etmektir (Gauthier vd., 1992: 308). Buradan yola çıkacak olursak genel yönetim giderlerinin önemi 30 yıl öncesine dayandığı görülmektedir.

Karasioğlu ve Çam (2008) Karaman Devlet Hastanesi Kardiyoloji Bölümü maliyet analizi çalışmasında genel yönetim giderleri kapsamına sadece ulaştırma, haberleşme ile diğer çeşitli giderleri almışlar ve dağıtım anahtarı olarak hasta sayısını kullanmışlardır.

Tan ve diğerlerinin (2009) çalışmasında ise genel yönetim giderleri genel giderler ve sermaye giderleri olarak iki grupta toplanmaktadır. Genel giderleri içinde, genel harcamalar, yönetim ve idari hizmet giderleri, enerji, bakım-onarım, sigorta, hasta bazlı kliniklerde çalışmayan personel giderleri yer almaktadır. Sermaye giderleri içinde ise, demirbaşların amortismanı bulunmaktadır. Bu giderler ise, servislerin kullanım ağırlığına, personel çalışma süresine ve yatan hasta gün sayısına göre dağıtılmışlardır.

Yaman (2009), Prof. Dr. N. Reşat Belger Beyoğlu Göz Eğitim ve Araştırma Hastanesi'nde yaptığı maliyet analiz çalışmasında hastanenin genel yönetim giderlerini sınıflamadığı, tüm giderleri 740 Hizmet Üretimi maliyeti hesabına kaydettiği görülmektedir.



Kalman ve diğerleri (2015) yaptıkları çalışmada kullandıkları Medicare Maliyet Raporu Formuna Göre Maliyet Merkezlerinin Sınıflandırılması raporunda genel yönetim giderleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:

- Eski sermayeyle ilgili maliyetler: binalar ve demirbaşlar
- Eski sermaye ile ilgili maliyetler: taşınabilir ekipman
- Yeni sermaye ile ilgili maliyetler: binalar ve demirbaşlar
- Yeni sermaye ile ilgili maliyetler: taşınabilir ekipman
- Çalışanlara sağlanan faydalar
- Genel idari
- Bakım ve onarım
- Çamaşır ve çarşaf servisi
- Kat hizmetleri
- Diyet ve beslenme hizmetleri
- Personel sağlık hizmetleri
- Hemşirelik yönetim hizmetleri
- Tedarik hizmetleri
- Eczane birim hizmetleri (ilaç maliyetleri hariç)
- Tıbbi istatistik ve arşiv hizmetleri
- Sosyal hizmetler
- Fizikçi olmayan anestezi uzmanları
- Hemşirelik okul hizmetleri
- Stajyer ve yerleşik hizmet: maaş ve kıyafetler
- Stajyer ve ikamet eden diğer program maliyetleri
- Paramedikal eğitim programı

Health Management (2016) dergisinde yayınlanan bir çalışmada genel yönetim giderleri, yönetim, dokümantasyon ve faturalama ile ilgili süreçlerde ortaya çıkan giderlerden oluştuğu belirtilmiştir.

Şener (2018) hazırladığı doktora tezinde genel yönetim gideri olarak sadece idari birimleri almış; ancak, bu birimleri net olarak tanımlamamıştır. Genel yönetim giderleri ise, bölümlere çalışan sayısına göre dağıtılmıştır.

Palteki (2019) bir kamu hastanesindeki çalışmasında ise genel yönetim giderlerinin başhekimlik, hastane müdürlüğü, insan kaynakları, hasta kabul, satın alma, döner sermaye saymanlığı, faturalandırma, ayniyat (taşınır kayıt), sağlık kurulu birimlerinin giderlerinden oluştuğu görülmüştür. Bu çalışmada genel yönetim giderleri bölümlere dağıtılmamıştır.

Teker ve diğerleri (2019) özel bir hastanede yaptıkları çalışmada genel yönetim giderleri kapsamına sadece idari hizmet birimlerini almışlar; ancak, bu birimler belirtilmemiştir. Genel yönetim giderlerinin dağıtımında ölçüt olarak personel sayısı kullanılmıştır.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

Cutler (2020) göre ise Amerika’da genel yönetim giderleri sigorta ve fatura işlemleri ile bunların dışındaki yönetsel giderler olarak ikiye ayırmıştır. Yönetsel giderler ise, genel idari hizmet, kalite geliştirme hizmet, müşteri hizmetleri, elektronik tıbbi kayıt hizmetlerin güncellenmesi, kimlik doğrulama ile ilgili giderlerden oluşmaktadır.

Yukarıda yapılan çalışmalarda da görüldüğü üzere, genel yönetim giderlerini oluşturan unsurlar ve dağıtım ölçüleri ile ilgili genel olarak fikir birliği bulunmamaktadır. Bazı çalışmalarda, maliyet hesaplamalarında genel yönetim giderlerinin kapsamı belirtilmeden doğrudan gider tutarları belirtilmiştir. Hastanelerde maliyet hesaplamalarında gider unsurlarının ve dağıtım ölçülerinin farklı tanımlanması ve bu konuda standartların oluşmaması maliyet hesaplamalarında da farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu yüzden, genel yönetim giderleri kapsamına giren birimlerin hizmetlerin ve diğer ödemeler ile dağıtım anahtarlarının net olarak tanımlanarak bir standart haline getirilmesinin uygulamadaki ve akademik çalışmalardaki farklılıkları ortadan kaldıracığı düşünülmektedir.

### GEREÇ VE YÖNTEM

#### Araştırmanın Amacı ve Önemi

Son yıllarda dünya genelinde sağlık harcamaları yıldan yıla artış göstermekte ve ülkeler sağlık harcamalarındaki artışı durdurmak veya azaltmak için çeşitli politikalar geliştirmektedir. Bu politikalar arasında hastanelerde sağlık hizmet maliyetlerinin analizi başı çekmektedir. Hastanelerin sağlık hizmeti maliyet analizlerini etkin ve verimli yapabilmeleri için maliyetlendirme süreçlerinde giderleri sınıflandırması ve tanımlaması oldukça önemlidir. Örneğin, tıbbi bölümde kullanılan su gideri genel üretim giderlerinde gösterilirken, idari hizmet biriminde kullanılan suyun genel yönetim gideri altında gösterilmesi gerekmektedir. Bundan da anlaşılmaktadır ki, aynı kurumda gerçekleşen bir gider kalemi, aynı dönemde tüketimin gerçekleştiği gider yerinin hizmet amacına göre nitelik kazanmaktadır. Maliyet unsurları içerisinde yer alan genel yönetim giderleri sağlık hizmet sürecine indirekt dahil olmasına rağmen sağlık hizmet maliyetlerini önemli ölçüde etkilemekte; ancak, maliyet analizleri ile ilgili yapılan çalışmalarda, genel yönetim giderlerinin kapsamı içinde bulunan gider kalemleri farklı belirlenebilmektedir. Bundan dolayı, hastanelerde ve literatürdeki çalışmalarda, yapılan sağlık hizmet maliyet analiz sonuçları (hasta, bölüm ya da tıbbi işlem bazlı) de birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bu noktadan çıkışla, çalışmanın amacı bir kamu hastanesinin sağlık hizmet süreçlerinin ve giderlerinin detaylı incelenmesi sonucunda genel yönetim giderleri kapsamına dahil olan unsurların belirlenmesi ve bunlara ait dağıtım anahtarlarının saptanması konusunda farklı bir yaklaşım sunmaktır.

#### Araştırmanın Kapsam ve Sınırlılıkları

Araştırma İzmir ilinde bir kamu üniversite hastanesinde gerçekleşmiş ve yaklaşık üç ay sürmüştür. Bu süreçte, hastanenin sağlık hizmet süreçleri detaylı analiz edilerek genel yönetim giderleri kapsamına giren birimler, hizmetler ve ödemeler belirlenmiştir. Hastanenin, Medikal Muhasebe Birimi’nden 2017 yılına ait birim bazlı gider kalemleri alınmıştır. Birim ya da hizmet (güvenlik, danışma vb.) bazında gider bilgileri olmayan birimlerin gider hesaplamaları ise Medikal Muhasebe Birimi’nden alınan veriler doğrultusunda yapılmıştır. Genel yönetim gider kalemleri oluşturulduktan sonra gider merkezleri ile bağlantılı olarak dağıtım anahtarları saptanmış ve örnek uygulama yapılmıştır. Uygulamada genel yönetim giderlerinin dağıtımını göstermek için Genel Cerrahi bölümü örnek olarak alınmıştır.

### Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle hastane maliyet muhasebesi konusunda literatürde yapılan çalışmalar incelenerek genel yönetim giderlerinin hangi unsurlardan oluştuğu analiz edilmiştir. Bundan sonra, araştırmaya konu olan kamu hastanesinde sağlık hizmet sürecinde ortaya çıkan giderler incelenmiştir. Hastanenin genel yönetim giderleri idari birimlere ait giderler ile bazı yasal ödemelerden oluşmasına rağmen; bu idari birimlerin neler olduğu ve giderlerinin hangi unsurlardan oluştuğu net olarak tanımlanmamıştır. Genel yönetim giderlerinin toplam tutarı ise hastanenin tıbbi bölümlerine eşit olarak dağıtılmakta ve herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmamaktadır. Daha sonra, hastanenin idari ve destek birimleri, destek hizmetleri ve yasal ödemeler incelenmiştir. Böylece, hastanenin genel yönetim giderleri unsurları belirlenmiş ve literatürdeki çalışmalar da baz alınarak dağıtım anahtarları saptanmıştır. Son olarak, hastanenin mali verileri üzerinden genel yönetim giderlerinin tutarları belirlenmiş ve dağıtımı yapılmıştır. Araştırmada 2017 yılı Kasım ayına ait veriler kullanıldığı için etik kurul izni gerekmemektedir.

### Araştırmanın Uygulanması

Araştırmada hastanenin sağlık hizmet süreçleri gözlemlenmiş ve hizmet sunan birimler (poliklinikler, klinikler, arşiv, döner sermaye, insan kaynakları, depolar vb.) hakkında genel bilgiler alınmıştır. Burdan yola çıkarak öncelikle sağlık hizmet sunumuna endirekt destek sağlayan birimler belirlenmiştir. Bunlar:

- Ek ödeme birimi
- Hukuk bürosu
- Medikal Muhasebe
- Satın alma
- Malzeme yönetim
- Vezneler
- Sağlık Kurulu
- Sağlık Raporları
- İşyeri Sağlığı ve Güvenliği
- Hasta Hakları
- Kanser Kayıt
- Sivil Savunma
- İnsan kaynakları
- Başhekimlik yönetim (üst yöneticiler, müdür ve müdür yardımcıları)
- Kalite Birimi
- Maaş işleri
- Adli işlemler bürosu
- Matbaa
- Morg
- Santral
- Tıbbi Arşiv
- Tekerlekli sandalye ve sedye odası
- Eczane
- Malzeme depoları (tıbbi, sarf vb.)
- Bilgi işlem

Destek birimleri tamamlandıktan sonra birim bazında sunulmayan; ancak, hizmet bazında verilen iç ve dış kaynaklı hizmetler belirlenmiştir. Birimlerin dışında hastaneye bünyesine bağlı olarak

yürütülen iç destek hizmetler:

- Güvenlik ve koruma
- Danışma ve yönlendirme
- Araç ve ulaşım
- Genel alan (hastane koridorları, park, bahçeler, otoparklar) temizlik
- Peyzaj (bahçıvanlık)
- Genel alan bakım ve onarım'dır.

Hastane bünyesi dışında sağlık hizmetine destek sağlayan bazı hizmetler dışarıdan hizmet alımı yolu ile gerçekleşmektedir. Bunlar:

- Asansörlerin bakım ve onarımı
- Bilgi işlem yazılımı
- Çevre yönetim hizmetleri
- Kargo hizmeti
- İlaçlama
- Düzenli olmayıp anlık alınan diğer çeşitli hizmetler (vidanjör kiralama vb.)

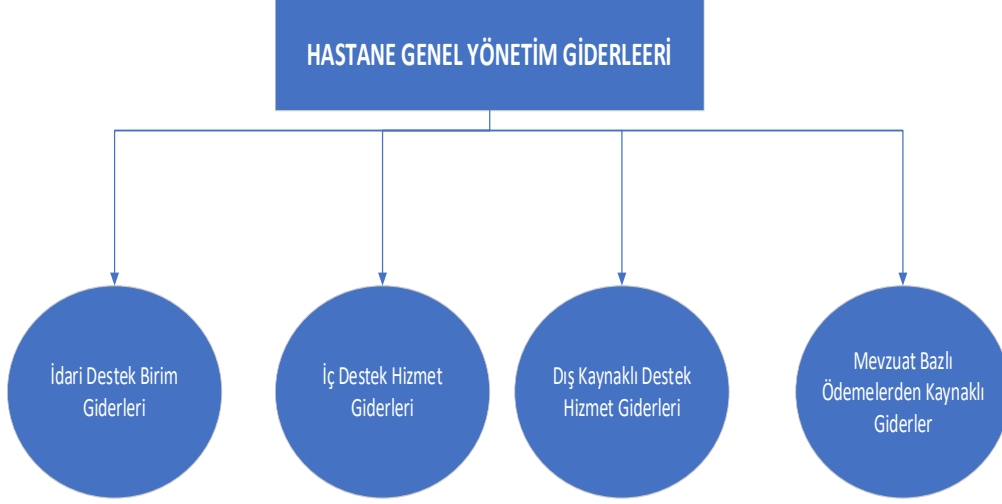
Sağlık hizmet sunumuna destek sağlayan hizmetlerin bedelleri ile hastanenin yönetsel süreçleri ile ilgili birimlerin giderleri hastanenin genel yönetim giderlerini oluşturmaktadır. Bunların yanında yasal düzenlemelerden veya yasal süreçler sonucunda ortaya çıkan bir takım vergi, harç vb. ödemelerinden kaynaklı giderler de gerçekleşmektedir. Bu giderler de sağlık hizmet üretimi ile doğrudan bir ilgisi olmadığı ve tamamen idari süreçlerden kaynaklı olduğu için genel yönetim giderleri kapsamında değerlendirilebilir. Bu giderler:

- Hazine Bilimsel Araştırma Projeleri (BAP) payı
- Davalar sonucu ödenen tazminatlar
- Satın alma harç bedelleri
- Hastaneye çeşitli kurumlardan yansıtılmış cezalar

Belirlenen birimler, hizmetler ve ödemeler göz önüne alındığında hastanenin genel yönetim giderleri Şekil 1'de şematize edildiği gibi 4 ana grupta toplayabiliriz.



Şekil 1: Hastane Genel Yönetim Giderleri



Bundan sonraki bölümde ise genel yönetim giderlerinin oluşum sürecinin daha iyi anlaşılması amacıyla genel yönetim giderlerini oluşturan unsurların detaylı tanımlamalarının yapılmasının faydalı olacağı düşüncesinden yola çıkarak ilgili tanımlamalar hastaneden alınan bilgiler doğrultusunda yapılmıştır.

#### İdari Destek Birim Giderleri

Hastanenin destek hizmet kapsamında değerlendirilen birimler genel olarak idari hizmet vermekte ve bunların çoğu hastane içinde buldukları mekanlarda hizmet vermektedirler.

Ek Ödeme Birimi: Sağlık çalışanlarının döner sermayeden aldıkları ek ödemelerin düzenlenmesini sağlayan birimdir.

Hukuk Bürosu: Hastanenin dış paydaşlar ile yaşadığı hukuksal süreçlerden doğan problemlerin çözülmesini sağlayan birimdir.

Medikal Muhasebe: Sağlık hizmet süreci sonucunda oluşan tıbbi işlem gelirlerinin mevzuat çerçevesinde ilgili kurumlardan tahsil edilmesi ile ilgili süreçleri yöneten, gerekli tıbbi kayıt işlemlerinin kaydedilmesini sağlayan birimdir.

Satın Alma Birimi: Hastanenin ihtiyacı olan tüm malzeme, ekipman, ürün hizmet vb. dışarıdan tedarik edilmesini sağlamaktadır.

Malzeme Yönetim Birimi: Hastanenin ihtiyacı olan tüm malzeme, ekipman, ürün hizmet vb. dışarıdan tedarik edilmesi için gerekli kaynakların ihtiyaç analizini yaparak ne kadar alınmasını gerektiğini tespit eden ve satın alma birimine aktarmaktadır.

Vezneler: Ücretli sağlık hizmeti alan hastaların ödeme yaptıkları birimlerdir.

Sağlık Kurulu: Mevzuat gereği tam teşekküllü sağlık raporu (engelli vb.) alması gerek gereken hastaların süreçlerini takip eden birimdir.

Sağlık Raporları Birimi: Hastaların ilaç, tıbbi malzeme, hastalık vb. sağlık rapor süreçlerini yöneten ve hastalara raporlarının teslim edilmesini sağlayan birimdir.

İş Yeri Sağlığı ve Güvenliği Birimi: Hastanede çalışanların sağlık taramalarını takip eden ve çalışanlara sağlıklı bir iş ortamı sağlanması konusunda gerekli çalışmaları yürüten birimdir.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

**Hasta Hakları Birimi:** Hastaların, hastane süreçleri ile ilgili yaşadığı sorunları yazılı vaye sözel kabul eden, bunlara ilgili birimler ile görüşerek çözüm bulmaya çalışan birimdir. Ayrıca, hastane içerisinde hastaların yaşadığı sıkıntıları aylık olarak hastane yönetimine rapor olarak bildirmektedir.

**Kanser Kayıt Birimi:** Hastanede ayaktan veya yataklı kanser tedavisi gören hastaların tıbbi bilgilerini İl Sağlık Müdürlüğü'nün bilgi yönetim sistemine kaydeden birimdir.

**Sivil Savunma Birimi:** Hastanenin afet planını hazırlayan ve hastanenin karşılaşılabileceği afet riskleri ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapan ve süreçleri takip eder.

**İnsan Kaynakları Birimi:** Sağlık çalışanlarının özlük hakları ile ilgili düzenlemeleri yapan, personel tedarik sürecini gerçekleştiren, personel işleri ile ilgili mevzuat değişiklik süreçlerini yöneten birimdir.

**Başhekimlik Yönetimi:** Hastanenin üst ve orta kademeli yöneticilerinden oluşmaktadır.

**Kalite Birimi:** Sağlık Bakanlığı'nın belirlediği Sağlıkta Kalite Standartları çerçevesinde hastanenin Kalite politika ve süreçlerini yöneten birimdir.

**Maaş İşleri Birimi:** Sağlık çalışanlarının maaşlarını ilgili mevzuatlar çerçevesinde hazırlamakta ve düzenlemektedir.

**Adli İşlemler Birimi:** Hastaların, yaşadıkları adli olaylar sonucunda hastanede ayaktan veya yataklı tedavi görmesi ile ilgili kurum içi ve dışı yazışmaları gerçekleştiren birimdir.

**Matbaa:** Hastane içinde kullanılan evrak ve formların basıldığı yerdir.

**Morg:** Hastanede vefat eden hastaların cenaze işlemleri öncesi bekletildiği soğuk dolapların bulunduğu ve vefat eden hastanın yıkamasını gerçekleştiren gassalın görev yaptığı birimdir.

**Santral:** Hastanenin telefon iletişim ağının merkezidir.

**Tıbbi Arşiv:** Hastaların tıbbi bilgilerinin bulunduğu hasta dosyalarının saklı tutulduğu ve ihtiyaç halinde ilgili bölümlere gönderilmesini ve tekrar geri teslim alama sürecini gerçekleştiren birimdir.

**Tekerlekli sandalye ve sedye odası:** Hastaneye yürüyemeyecek durumda gelen hastaların hastane içi transferini gerçekleştirmek üzere tekerlekli sandalye ve sedye tedarikini sağlayan birimdir.

**Eczane:** Bünyesinde çalıştırdığı eczacılar ile birlikte ilgili kliniklere ilaç temininin sağlandığı ve hastaneye tedarik edilen ilaçların muhafazasının yapıldığı yerdir.

**Malzeme Depoları:** Hastane içindeki birimlere tıbbi, sarf, temizlik, kırtasiye, tekstil malzemelerinin teminini sağlayan ve bu malzemelerinin depolandığı yerdir.

**Bilgi İşlem Birimi:** Hastanede kullanılan bilgi sistemleri ile ilgili her tür türlü ekipmanın (bilgisayar, yazıcı, vb.) bakım ve onarımlarının yapıldığı yerdir.

### **İç Destek Hizmetler**

Hastane bünyesinde sağlanan destek hizmetleri hastanenin kendi kaynakları ile sunulan hizmetlerdir.

**Güvenlik ve Koruma:** Hastaların, hasta yakınlarının ve sağlık çalışanlarının can ve mal güvenliğinin sağlanması ile birlikte huzurlu bir ortam oluşturulması amacıyla verilen hizmettir. Bu kapsamda güvenlik ve koruma personeli çalışmakta ve hastanenin birçok yeri kameralar aracılığı ile gözlemlenmektedir.

**Danışma ve Yönlendirme:** Hasta ve hasta yakınlarının ilgili birimlere ulaşmasına yardımcı olan ve



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

hastane süreçleri ile hasta ve yakınlarını bilgilendirilmesini sağlayan hizmetlerdir.

**Genel Alan Temizlik:** Hastanenin ilgili birimleri dışında ortak alanların (koridorlar, parklar, bahçeler, çatılar vb.) temizliğinin yapılmasını sağlayan hizmetler.

**Araç ve Ulaşım Hizmetleri:** Sağlık çalışanlarının acil durumlarda hastaneye, yöneticiler ile hastane çalışanlarının kamu hizmeti kapsamında dış kurumlara ve kamu hizmetleri kapsamında hastanede çalışma yapan kamu görevlilerinin (kamu denetçileri vb.) hastaneye ulaşımını sağlayan hizmetlerdir. Bu kapsamda, hastane araçları bulunmakta ve şoförler görev yapmaktadır.

**Peyzaj (bahçıvanlık):** Hastanede bahçelerin bakımını gerçekleştirmektedir. Bu iş hastanede görevli bahçıvanlar tarafından yürütülmektedir.

**Genel Alan Bakım ve Onarım:** Hastanenin ilgili birimleri dışında ortak alanların (koridorlar, parklar, bahçeler, çatılar vb.) bakım ve onarımının yapıldığı hizmetlerdir.

### **Dış Kaynaklı Hizmetler**

Bu kapsamda hastanenin kendi kaynakları ile gerçekleştiremediği ve dış firma aracılığıyla elde ettiği hizmetler yer almaktadır. Bu hizmetler için hastane ile firmalar arasında hizmetin kapsamı ile ilgili sözleşme yapılmakta ve hizmet süresi, ödeme vb. unsurlar sözleşmede belirtilmektedir.

**Asansörlerin bakım ve onarımı:** Hastanede kullanılan asansörlerin bakımı ilgili firma tarafından sözleşmede belirtilen periyotlarda; arızaları ise, yine sözleşmede belirtilen süre zarfında yapılmaktadır.

**Bilgi İşlem Yazılımı:** Sağlık hizmet süreçlerinde yürütülen tüm faaliyetler ve tıbbi işlemler bilgi yönetim sistemine kaydedilmektedir. Bilgi yönetim sistemi yazılım programı için firmadan hizmet satın alınmaktadır.

**Çevre Yönetim Hizmetleri:** İlgili mevzuatlar çerçevesinde hastanenin çevre yönetimi ile ilgili hizmet alması gerekmektedir. Çevre yönetim danışmanı tarafından çevre yönetimi ile yapılması zorunlu süreçlerin hastaneye uyarlanması sağlanmaktadır.

**Kargo Hizmeti:** Hasta, hasta yakınlarına ve ilgili dış paydaş kurumlara evrak gönderilmesi için sağlanan hizmettir.

**İlaçlama:** Hastane, haşere, böcek vb. zararlı canlılardan koruma amacıyla firma tarafından belirli periyotlarda tüm birimler ilaçlanmaktadır.

**İhtiyaç durumunda satın alınan diğer çeşitli hizmetler:** Bu kapsamda yer alan hizmet beklenmedik bir anda gerçekleşen ve hastanenin kendi kaynakları ile ortadan kaldıramayacağı durumlar için yapılan hizmet alımlarıdır. Örneğin, kanalizasyon tıkanıldığında vidanjör kiralanması vb.

### **Hizmet Dışı Yapılan Yasal Ödemeler**

Hastane mevzuattan kaynaklı ödemeler dışında hukuksal süreçlerden kaynaklı olarak tazminat, harç vb. ödemeler yapmaktadır. Çalışmaya konu olan hastane kamu üniversite hastanesi olduğu için gelirinin belirli bir bölümünü Bilimsel Araştırmalar Projesi (BAP) olarak kaynak ayırması gerekmektedir. Satın alma süreçlerinde Kamu İhale Kanunu gereği belirli bir harç yatırılması gerekmektedir.

Hastane dış paydaşlar, firmalar ve çalışanlar ile bir takım hukuksal anlaşmazlıklar yaşayabilmekte ve bunun sonucunda davalar açılabilmektedir. Gerek dava süreçlerinden gerekse de dava

215

ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/usaysad>

(YÜKSEL, İ.)

sonuçlarından kaynaklı olarak tazminat vb. ödemeler ortaya çıkabilmektedir.

Bunların yanında, hastaneye mevzuat gereği yapılması gereken faaliyetlerin eksik yapılması veya hiç yapılmamasından kaynaklı olarak bazı para cezaları yansıtılabilmektedir. Örneğin, çalışanların sağlık rapor bildirimleri hastane tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na zamanında bildirilmez ise mevzuatta belirtilen oranda para cezası hastaneye yansıtılmaktadır.

### Hastane Genel Yönetim Giderlerinin Hesaplanması ve Dağıtımı

Hastanenin genel yönetim giderlerinin hesaplanabilmesi için öncelikle birimlerin ve hizmetlerin toplam giderlerinin bulunması gerekmektedir. Bunun için, hastanenin ilgili birimlerinden gerekli gider verileri alınarak hesaplamalar yapılmıştır. Birimlerin ve iç kaynaklı destek hizmetlerin gider hesaplamalarında personel, kullanılan malzeme (sarf, kırtasiye, temizlik, demirbaş), yemek, elektrik, su, ısınma ve bakım-onarım giderleri göz önünde tutulmuştur.

Dış kaynaklı hizmetler alım yolu ile sağlandığı için yapılan sözleşme bedelleri üzerinden gider hesaplaması yapılmıştır. Hizmetler dışındaki yasal ödemeler ise, hesaplama yapılmadan doğrudan gider olarak kaydedilmiştir.

Ek Ödeme Birimi'nin toplam giderlerinin hesaplanması Tablo 1'de örnek olarak verilmiştir. Bu çerçevede, genel yönetim kapsamı içerisinde bulunan tüm birimlerin giderleri bu şekilde hesaplanmıştır.

**Tablo 1:** Ek Ödeme Birimi 2017 Kasım Ayı Giderleri

GİDER TÜRÜ	TOPLAM (TL)
Personel	11.472,00
Malzemeler	
<i>Sarf</i>	32,00
<i>Kırtasiye</i>	55,00
<i>Temizlik</i>	17,00
<i>Demirbaş</i>	0
Elektrik	27,00
Su	22,00
Yemek	450,00
Bakım-Onarım	375,00
Isınma	94,00
<b>Toplam</b>	<b>12544,00</b>

Hesaplamalar sonucunda oluşan 2017 Kasım ayı genel yönetim giderlerinin tüm alt bileşenlerinin tutarları Tablo 2'de gösterilmiştir.



**Tablo 2:** 2017 Kasım Ayı Genel Yönetim Giderleri Alt Bileşen Tutarları

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	GİDER TOPLAMI(TL)
<b>Birim Giderleri</b>	
<i>Ek Ödeme Birimi</i>	12.544,00
<i>Hukuk Bürosu</i>	8.870,00
<i>Medikal Muhasebe Birimi</i>	182.688,45
<i>Satın alma Birimi</i>	25.051,90
<i>Malzeme Yönetim Birimi</i>	40.325,40
<i>Vezneler</i>	1.945,30
<i>Sağlık Kurulu</i>	5.187,70
<i>Sağlık Raporları</i>	13.917,20
<i>İşyeri Sağlığı ve Güvenliği</i>	11.160,70
<i>Hasta Hakları</i>	7.420,70
<i>Kanser Kayıt</i>	9.030,70
<i>Sivil Savunma</i>	4.197,20
<i>İnsan kaynakları</i>	24.330,00
<i>Başhekimlik yönetim (üst yöneticiler, müdür ve müdür yardımcıları)</i>	33.455,29
<i>Kalite Yönetim Birimi</i>	9.870,00
<i>Maaş İşleri Birimi</i>	11.230,76
<i>Adli İşlemler Bürosu</i>	9.650,44
<i>Matbaa</i>	26.755,00
<i>Morg</i>	13.444,45
<i>Santral</i>	12.567,00
<i>Tıbbi Arşiv</i>	32.165,89
<i>Tekerlekli sandalye ve sedye odası</i>	8.667,45
<i>Eczane</i>	104.502,86
<i>Malzeme depoları (tubbi, sarf vb.)</i>	103.237,15
<i>Bilgi İşlem Birimi</i>	30.716,54
<b>İç Kaynaklı Hizmetlerden Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Güvenlik ve koruma</i>	63.267,00
<i>Danışma ve yönlendirme</i>	48.132,00
<i>Araç ve ulaşım</i>	59.330,59
<i>Genel alan (hastane koridorları, park, bahçeler, otoparklar) temizlik</i>	46.733,00
<i>Peyzaj (bahçivanlık)</i>	46.922,00
<i>Genel alan bakım ve onarım</i>	12.768,00
<b>Dış Kaynaklı Hizmetler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Asansörlerin bakım ve onarımı</i>	13.732,00
<i>Bilgi işlem yazılımı</i>	27.000,00
<i>Çevre yönetim hizmetleri</i>	380,00
<i>Kargo hizmeti</i>	2.748,00
<i>İlaçlama</i>	6.490,89
<i>Düzenli olmayıp anlık alınan diğer çeşitli hizmetler (vidanjör kiralama vb.)</i>	437,00
<b>Yasal Ödemeler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Hazine BAP payı</i>	2.263.716,00
<i>Davalar sonucu ödenen tazminatlar</i>	0
<i>Satın alma harç bedelleri</i>	14.745,00
<i>Hastaneye çeşitli kurumlardan yansıtılmış cezalar</i>	0
<b>Toplam</b>	<b>3.349.333,56</b>

Hastanenin 2017 Kasım ayına ait genel yönetim giderleri tutarı 3.349.333,56 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar tüm hastane Kasım ayı giderinin %11,16 sını oluşturmaktadır.

Genel yönetim giderleri hesaplandıktan sonraki aşama ise bu giderlerin esas sağlık hizmeti gider merkezi olan tıbbi bölümlere (ortopedi, kardiyoloji, genel cerrahi vb.) ve yardımcı sağlık hizmeti gider merkezlerine (laboratuvarlar, radyoloji, patoloji vb.) doğru ve ilişkili dağıtım anahtarları (ölçüleri) kullanılarak dağıtılmasıdır. Bu süreçte, ilgili birim çalışanlarının ve yöneticilerinin görüşleri ile literatürdeki çalışmalar baz alınmış; yukarıda daha önce yapılan birimler, hizmetler ve ödemelerin tanımlamaları da değerlendirilerek genel yönetim gideri kapsamında yer alan birim ve hizmet giderleri ile diğer çeşitli yasal ödemelerin gider merkezleri ile ilişkisini en iyi şekilde yansıtan dağıtım anahtarları belirlenmiştir. Dağıtım anahtarları belirlenirken özellikle, birim ve hizmetlerin ilgili bölümlere göre sağladıkları destek hizmetin ölçülüp ölçülemediği ya da bölüm ile bağlantılı dağıtım kriteri olup olmadığı göz önünde tutulmuştur. Eğer, ilgili birim ve hizmetlere ait giderler ile gider merkezleri arasındaki ilişkiyi yansıtan net bir ölçü yoksa ve ilgili hizmet birimlere eşit olarak sunulmakta ise; dağıtım, hizmet birim sayısına göre eşit olarak yapılmıştır. Örneğin, Güvenlik ve Koruma Birimi'nin bölümlere göre ne kadar hizmet sunduğu ölçülememekte; birim tarafından hastanenin tümüne aynı hizmet sunulmaktadır. Bu yüzden, bu birimin giderleri bölümlere eşit olarak dağıtılmıştır. Burdan yola çıkarak oluşturulan dağıtım anahtarları Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3:** Genel Yönetim Giderleri Dağıtım Anahtarları

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	DAĞITIM ANAHTARI(ÖLÇÜSÜ)
<b>Birim Giderleri</b>	
<i>Ek Ödeme Birimi</i>	Eşit
<i>Hukuk bürosu</i>	Eşit
<i>Medikal Muhasebe Birimi</i>	Sağlık hizmet geliri
<i>Satın Alma Birimi</i>	Eşit
<i>Malzeme Yönetim Birimi</i>	Eşit
<i>Vezneler</i>	Ödeme makbuz sayısı
<i>Sağlık Kurulu</i>	Eşit
<i>Sağlık Raporları</i>	Rapor sayısı
<i>İşyeri Sağlığı ve Güvenliği</i>	Personel sayısı
<i>Hasta Hakları</i>	Şikayet sayısı
<i>Kanser Kayıt</i>	Eşit
<i>Sivil Savunma</i>	Yüzölçümü(m <sup>2</sup> )
<i>İnsan kaynakları</i>	Personel sayısı
<i>Başhekimlik yönetim (üst yöneticiler, müdür ve müdür yardımcıları)</i>	Eşit
<i>Kalite Yönetim Birimi</i>	Eşit
<i>Maaş İşleri Birimi</i>	Personel sayısı
<i>Adli işlemler bürosu</i>	Eşit
<i>Matbaa</i>	Basılan evrak sayısı
<i>Morg</i>	Vefat eden hasta sayısı
<i>Santral</i>	Eşit
<i>Tıbbi Arşiv</i>	Hasta dosya sayısı
<i>Tekerlekli sandalye ve sedye odası</i>	Eşit
<i>Eczane</i>	Dağıtılan ilaç sayısı
<i>Malzeme depoları (tıbbi, sarf vb.)</i>	Dağıtılan malzeme sayısı
<i>Bilgi İşlem Birimi</i>	Arıza sayısı
<b>İç Kaynaklı Hizmetler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Güvenlik ve koruma</i>	Eşit

<i>Danışma ve yönlendirme</i>	Eşit
<i>Araç ve ulaşım</i>	Eşit
<i>Genel alan (hastane koridorları, park, bahçeler, otoparklar) temizlik</i>	Eşit
<i>Peyzaj (bahçıvanlık)</i>	Eşit
<i>Genel alan bakım ve onarım</i>	Eşit
<b>Dış Kaynaklı Hizmetler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Asansörlerin bakım ve onarımı</i>	Eşit
<i>Bilgi işlem yazılımı</i>	Bilgisayar sayısı
<i>Çevre yönetim hizmetleri</i>	Eşit
<i>Kargo hizmeti</i>	Eşit
<i>İlaçlama</i>	Yüzölçümü(m <sup>2</sup> )
<i>Düzenli olmayıp anlık alınan diğer çeşitli hizmetler (vidanjör kiralama vb.)</i>	Eşit
<b>Yasal Ödemeler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Hazine BAP payı</i>	Sağlık hizmet geliri
<i>Davalar sonucu ödenen tazminatlar</i>	Eşit
<i>Satın alma harç bedelleri</i>	Eşit
<i>Hastaneye çeşitli kurumlardan yansıtılmış cezalar</i>	Eşit

Genel yönetim giderleri ve dağıtım anahtarları belirlendikten sonraki son aşama ise, bu giderlerin esas ve yardımcı sağlık hizmeti üreten bölümlere dağıtılmasıdır. Hastanede esas ve yardımcı sağlık hizmeti üreten toplam 55 bölüm bulunmaktadır. Genel yönetim giderleri bölümlere Tablo 3'te belirtilen dağıtım anahtarlarına göre dağıtılmıştır. Buna göre, dağıtım anahtarı belirli olan birim ve hizmetlerin giderleri yükleme oranı aracılığıyla bölümlere dağıtılmıştır.

Yükleme oranı= (bölüm, hizmet veya yasal ödemeye ait gider tutarı) / (hastane toplam gider tutarı).....(1)

Genel yönetim giderlerinin bölümlere dağıtılması ile ilgili uygulama örneği için Genel Cerrahi bölümü seçilmiştir. Hastanenin ilgili birimlerinden gider dağıtımında kullanılan yükleme oranı hesaplaması için Genel Cerrahi ve hastaneye ait veriler (hasta sayıları, gelir vb.) alınmıştır. Buna göre, genel yönetim giderlerinin Genel Cerrahi bölümüne dağıtımı için yapılan hesaplamalar Tablo 4'te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Genel Cerrahi Bölümü Genel Yönetim Giderleri Hesaplama Tablosu

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	GİDER HESAPLAMA
<b>Birim Giderleri</b>	
<i>Ek ödeme birimi</i>	12.544,00/55 = 228,07
<i>Hukuk bürosu</i>	8.870,00/55= 161,27
<i>Medikal Muhasebe</i>	182.688,45*(2.546.650/28.367.000,00)= 16.400,87
<i>Satın alma</i>	25.051,90/ 55= 455,50
<i>Malzeme yönetim</i>	40.325,40/ 55 = 733,19
<i>Vezneler</i>	1.945,30* (112/2.564) = 84,97
<i>Sağlık Kurulu</i>	5.187,70/55 = 94,32
<i>Sağlık Raporları</i>	13.917,20*(332/6739) = 685,64
<i>İşyeri Sağlığı ve Güvenliği</i>	11.160,70*(53/3750) = 157,74
<i>Hasta Hakları</i>	7.420,70*(7/112) = 463,80
<i>Kanser Kayıt</i>	9.030,70/55 = 164,20
<i>Sivil Savunma</i>	4.197,20*(1570/115.000) = 57,30
<i>İnsan kaynakları</i>	24.330,00*(53/3.750) = 343,86
<i>Başhekimlik yönetim (üst yöneticiler, müdür ve müdür yardımcıları)</i>	33.455,29/55 = 608,29
<i>Kalite Birimi</i>	9.870,00/55 = 179,45
<i>Maaş işleri</i>	11.230,76*(53/3750) = 158,73

<i>Adli işlemler bürosu</i>	$9.650,44/55 = 175,46$
<i>Matbaa</i>	$26.755,00*(2000/75000) = 713,47$
<i>Morg</i>	$13.444,45/(4/220) = 244,45$
<i>Santral</i>	$12.567,00/55 = 228,49$
<i>Tıbbi Arşiv</i>	$32.165,89*(112/2.387) = 1.509,25$
<i>Tekerlekli sandalye ve sedye odası</i>	$8.667,45/55 = 157,59$
<i>Eczane</i>	$104.502,86*(3.761/49.672) = 7.912,61$
<i>Malzeme depoları(tıbbi, sarf vb.)</i>	$103.237,15*(4.653/87492) = 5.490,36$
<i>Bilgi işlem</i>	$30.716,54*(17/453) = 1.152,72$
<b>İç Kaynaklı Hizmetler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Güvenlik ve koruma</i>	$63.267,00/55 = 1.150,31$
<i>Danışma ve yönlendirme</i>	$48.132/55 = 875,13$
<i>Araç ve ulaşım</i>	$59.330,59/55 = 1.078,74$
<i>Genel alan (hastane koridorları, park, bahçeler, otoparklar) temizlik</i>	$46.733,00/55 = 849,70$
<i>Peyzaj (bahçıvanlık)</i>	$46.922,00/55 = 853,13$
<i>Genel alan bakım ve onarım</i>	$12.768,00/55 = 232,15$
<b>Dış Kaynaklı Hizmetler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Asansörlerin bakım ve onarımı</i>	$13.732,00/55 = 249,67$
<i>Bilgi işlem yazılımı</i>	$27.000,00*(35/2670) = 353,93$
<i>Çevre yönetim hizmetleri</i>	$380,00/55 = 6,91$
<i>Kargo hizmeti</i>	$2.748,00/55 = 49,96$
<i>İlaçlama</i>	$6.490,89*(1.570/115.000) = 88,61$
<i>Düzenli olmayıp anlık alınan diğer çeşitli hizmetler (vidanjör kiralama vb.)</i>	$437,00/55 = 7,95$
<b>Yasal Ödemeler Kaynaklı Giderler</b>	
<i>Hazine BAP payı</i>	$2.263.716,00*(2.546.650/28.367.000,00) = 203.225,31$
<i>Davalara sonucunu ödenen tazminatlar</i>	0
<i>Satın alma harç bedelleri</i>	$14.745,00/55 = 268,10$
<i>Çeşitli kurumlardan yansıtılmış cezalar</i>	0
<b>Toplam</b>	<b>247.851,20</b>

Tablo 4'te yapılan hesaplamalar sonucunda Genel Cerrahi bölümü genel yönetim giderleri 247.851,20 TL bulunmuştur. Bu tutar Kasım ayı Genel Cerrahi bölümü toplam sağlık hizmet maliyetinin %22'sini oluşturmaktadır.

## BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Hastanelerde sağlık hizmeti maliyetlendirme sürecinde giderlerin, doğru gider sınıfının altında belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, maliyet hesaplamalarında muayene ve tedavi sürecinde tüketilen su tutarının, genel üretim gideri; insan kaynakları ofisinin toplam gideri ise genel yönetim gideri kapsamında değerlendirilir. Bu bağlamda, sağlık hizmet maliyeti içinde önemli bir paya sahip olan genel yönetim giderlerinin bölümlere doğru belirlenmesi ve dağıtılması oldukça önemlidir.

Literatürde, genel yönetim giderleri kapsamında yapılan çalışmalarda, hastanelerin genel yönetim giderlerini oluşturan unsurların ve dağıtımlarının birbirinden farklı olduğu görülmektedir. Genel olarak bakıldığında, uygulamada ve literatürde hastane işletmelerinde personel, ilk madde ve malzeme, genel üretim giderleri konusunda fikir birliği olmasına karşın, genel yönetim giderleri için bunu söylemek oldukça zordur. Bu yüzden, bu çalışmada hastane işletmelerinde genel yönetim giderlerini oluşturan unsurları tanımlamada ve dağıtım anahtarlarının saptanmasında yeni yaklaşım sunmak amaçlanmıştır.

Bu amaçla, bir kamu hastanesinde genel yönetim giderlerini belirlemek ve dağıtımını uygulamalı gerçekleştirmek için bir araştırma yapılmıştır. Buradan yola çıkarak çalışmada öncelikle literatürde hastane maliyet muhasebesi kapsamında yapılan çalışmalar analiz edilmiştir. Bu çalışmalarda, genel





## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

yönetim giderlerinin ağırlıklı olarak idari hizmet giderlerinden oluştuğu belirtilmiş; ancak; detaylar verilmemiştir. Daha sonra uygulamaya konu olan hastanenin genel yönetim giderleri incelenmiştir. Hastanenin genel yönetim giderlerinin yönetim giderlerinden ve bazı yasal ödemelerden (Hazine BAP payı ödemesi) oluştuğu ve bunların bölümlere eşit dağıtıldığı saptanmıştır. Bu yüzden, genel yönetim giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğunu daha iyi tetkik edebilmek için sağlık hizmet süreçlerinin analizi yapılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda, genel yönetim giderlerinin idari birimler, hizmetler ve yasal ödemeler kaynaklı giderlerden oluştuğu saptanmıştır. Bu kapsamda, hastanede sağlık hizmet sürecine endirekt destek sağlayan idari birimler, iç ve dış kaynaklı hizmetler ile diğer yasal ödemeler belirlenerek genel yönetim giderleri kapsamı içine alınmış ve bunların tanımlamaları, hastane yöneticileri ile çalışanlarından alınan bilgiler doğrultusunda yapılmıştır. Bu tanımlamalar ve literatürdeki çalışmalar baz alınarak genel yönetim giderleri ile gider merkezleri arasındaki ilişkiyi en iyi yansıtan ölçüler, dağıtım anahtarı olarak saptanmıştır. Gider merkezleri ile ilişkili en uygun dağıtım anahtarının belirlenmesi en az genel yönetim giderleri bileşenlerinin tanımlanması kadar önemlidir. Çünkü, genel yönetim giderleri doğru belirlense dahi, dağıtım anahtarlarının gider merkezleri ile ilişkili ve ölçülebilir olmaması maliyet hesaplamalarının ve analizlerinin doğru sonuç vermemesine sebep olmaktadır. Hastanedeki genel yönetim giderlerinin tüm unsurları belirlendikten ve tanımlandıktan sonra gider hesaplama ve dağıtım ile ilgili uygulama örneği yapılmıştır. Böylece, hastanelerde genel yönetim giderlerinin hesaplanması ve dağıtım konusunda ortaya konan bu yaklaşımın hastanelerde uygulanabilirliği de gösterilmiştir.

Yapılan bu çalışma ile hastane işletmelerinde sağlık hizmet sunumunda ortaya çıkan genel yönetim giderlerinin alt bileşenleri ile bunlara ait dağıtım anahtarları belirlenmiş ve hastane maliyet muhasebesi uygulamalarında genel yönetim giderlerinin hesaplanması konusunda farklı bir yaklaşım sunulmuştur. Burada, diğer çalışmalardan farklı olarak genel yönetim giderlerini oluşturan unsurlar detaylı olarak belirlenmiş ve bunların her biri için ayrı dağıtım ölçüsü saptanmıştır. Literatürdeki çalışmalarda ağırlıklı olarak sadece idari hizmetler genel yönetim giderleri kapsamına alınmıştır. Bu çalışmada, idari hizmetlerin yanında, sağlık hizmet sürecine destek sağlayan iç ve dış kaynaklı hizmetler ile yasal ödemelerde genel yönetim giderleri kapsamına alınmıştır. Çünkü, bu giderler personel, malzeme ve genel üretim giderleri kapsamı içinde yer almayan; ancak, yönetsel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan giderlerdir. Ayrıca, bu çalışma literatürdeki çalışmalardan farklı olarak hastane yönetimlerine genel yönetim giderlerini oluşturan hastane birimlerinin tanımlanması konusunda da rehber olduğu düşünülmektedir.

### SONUÇ

Sağlık hizmet maliyet analizinin etkin ve verimli yapılabilmesi için maliyeti oluşturan personel, ilk madde ve malzeme, genel üretim ile genel yönetim giderlerini doğru tanımlamak ve gider merkezleri ile ilişkili ölçülebilir ve uygun dağıtım anahtarlarını belirlemek oldukça önemlidir. Bu bağlamda, sağlık hizmet maliyeti içerisinde önemli bir paya sahip olan genel yönetim giderlerinin de doğru tanımlanması ve ilgili gider merkezlerine dağıtılması büyük önem arz etmektedir.

Hastane maliyet muhasebesi ile ilgili literatürde yapılan çalışmalarda genel yönetim giderlerini oluşturan alt bileşenler ve bunların tanımlamaları birbirinden farklılık gösterdiği için sağlık hizmet maliyeti hesaplama sürecinde genel yönetim giderlerinin belirlenmesi ve dağıtımında da farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu noktadan yola çıkarak, literatürdeki farklılıkları ortadan kaldırmak, genel yönetim giderlerinin belirlenmesinde ve dağıtımında bir standart oluşturmak için bir kamu hastanesinde araştırma yapılmıştır.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

Çalışmada ilgili kamu hastanesinin tüm sağlık hizmet süreçleri ve destek birimleri incelenmiş; birim çalışanları ve yöneticilerinden süreçler ile ilgili bilgi alınmıştır. Araştırma sonucunda genel yönetim giderleri idari destek birim, iç destek hizmet, dış kaynaklı destek hizmet ve mevzuat bazlı ödemeler olmak üzere dört bileşenden oluşturulmuş ve her bileşenin alt bileşenleri detaylı olarak tanımlanmıştır. Bundan sonra, genel yönetim giderlerinin esas ve yardımcı sağlık hizmeti üreten bölümlere dağıtılması için kullanılan gider dağıtım anahtarları belirlenmiştir. Dağıtım anahtarları belirlenirken özellikle, literatürdeki çalışmalar da baz alınarak genel yönetim giderleri ile gider merkezleri arasındaki ilişki göz önünde bulundurulmuş ve bu ilişkiyi en uygun belirleyen ölçü (personel sayısı, metrekare vb.) dikkate alınmıştır. Genel yönetim gideri ile gider merkezi arasındaki ilişkiyi ölçen net bir ölçü yoksa ve ilgili birim ya da hizmet tüm bölümlere eşit düzeyde hizmet sunmakta ise (örneğin, peyzaj-bahçivanlık, danışma, güvenlik vb.) dağıtım eşit yapılmıştır. Sonraki aşamada ise, hastaneden alınan veriler ışığında, genel yönetim giderleri alt bileşenleri hesaplanmış ve örnek uygulama için seçilen Genel Cerrahi bölümüne dağıtılmıştır. Böylece, genel yönetim giderleri konusunda ortaya konan bu yeni yaklaşımın uygulanabilirliği gösterilmiştir.

Hastanelerde genel yönetim giderlerinin belirlenmesi ve dağıtımı konusunda farklı bir bakış açısı sunan bu çalışmanın, hastane yönetimlerine maliyet muhasebesi çalışmaları kapsamında rehber olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, bu çalışmanın, hastanelerde maliyet hesaplamaları kapsamında yapılan çalışmalarda ortaya çıkan genel yönetim giderlerinin hesaplanması ile ilgili farklılıkların ortadan kaldırılarak genel yönetim giderlerini oluşturan unsurlar ile bunların dağıtımının belirli bir standart çerçevesinde belirlenmesi konusunda yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

**Araştırmacıların Katkı Oranı:** Çalışmaya tek bir yazar tarafından katkı verilmiştir.

**Çatışma Beyanı:** Çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

### KAYNAKÇA

- Altıntaş, A. T. (2003). "Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması: İ.Ü: Kardiyoloji Enstitüsünde Bir Örnek Uygulama", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cutler, D. M. (2020). Reducing Administrative Costs in U.S. Health Care. The Hamilton Project. Policy Proposal 2020-09: March 2020.
- Çam, A. V., Karasioğlu, F. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1), 15-24.
- Gauthier, Anne K., Deborah L. Rogal, Nancy L. Barrant, Alan B. Cohen (1992). Administrative Costs in the U.S. Health Care System: The Problem or the Solution?. *Administrative Costs in the Health Care System*, 29(3), 308-320.
- Healthmanagement (2020). Seven Ways for Hospitals to Control Overhead Expenses, <https://healthmanagement.org/c/hospital/whitepaper/seven-ways-for-hospitals-to-control-overhead-expenses> adresinden 16.12.2020 tarihinde edinilmiştir.
- Health Management (2016). Identifying, Controlling, and Reducing Overhead Costs. Volume 16 - Issue 4, 2016 - Special Supplement.
- Himmelstein, D. U., Terry C., Steffie W. (2020). Health Care Administrative Costs in the United States and Canada 2017. *Annals of Internal Medicine*, 1-10. doi:10.7326/M19-2818.
- Himmelstein, D. U, Miraya J., Reinhard B., Karine C., Alexander G., Patrick J., Sarah T., Marie-Amelie V., and Steffie W. (2014). A Comparison Of Hospital Administrative Costs In Eight Nations: US Costs Exceed All Others By Far. *Health Affairs*, 33(9), 1586-1594.



## ULUSLARARASI SAĞLIK YÖNETİMİ VE STRATEJİLERİ ARAŞTIRMA DERGİSİ

INTERNATIONAL JOURNAL OF HEALTH MANAGEMENT AND STRATEGIES RESEARCH

Cilt/Volume : 8 Sayı/Issue : 2 Yıl/Year : 2022 ISSN -2149-6161

- Kalman, N. S., Hammill, B.G. Kevin A. S., Bimal R. S., (2015). Hospital Overhead Costs: The Neglected Driver of Health Care Spending?. *Journal of Health Care Finance*, Spring 2015, 1-15.
- Mut, S. Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara'da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi'nde Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 202-217.
- OECD (2019). Health at a Glance 2019: OECD Indicators. OECD Publishing, Paris  
<https://doi.org/10.1787/4dd50c09-en> adresinden 10.12.2020 tarihinde edinilmiştir.
- OECD (2019). Sağlık İstatistikleri. <http://www.oecd.org/health/health-data.htm> adresinden 12.12.2020 tarihinde edinilmiştir.
- Özkan O., Kutlu, G., Aydın, J.C., Aydemir, İ., Ağırbaş, İ. (2014). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Örnek Bir Uygulama. 8. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi 10-12 Eylül 2014, Girne/K.K.T.C.
- Palteki, T. (2019). Bir Kamu Hastanesinde Maliyet Analizi Çalışması. *Sağlık Yönetimi ve Liderlik Dergisi*, (1), 1-15.
- Şener, Z. (2018). "Sağlık işletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması". Yayınlanmamış Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Tan, S.S., Ineveld, B.M., Redekop, W., Roijen, L.H. (2009). Comparing Methodologies for the Allocation of Overhead and Capital Costs to Hospital Services. *Value in Health*, 12(4), 530-535.
- Teker, C., Doğançan Ç., Yıldırım B., Avcı, H. (2019). Sağlık İşletmelerinde Birim Maliyetleme: Bir Özel Hastane Erişkin Yoğun Bakım Ünitesi Uygulaması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(1), 97-112.
- Yaman, Ö. (2009). "Hastanelerde Maliyet Yönetim Sistemi ve Bir Uygulama". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yeğinboy, Y., Yüksel, İ (2015). Hastane İşletmelerinde Kardiyoloji Polikliniğinde Sipariş Maliyet Yöntemiyle Ayaktan Hasta Tanı Maliyetinin Hesaplanması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(3), 409-443.
- Yüksel, İ. (2021). Hastanelerde Hasta Maliyeti Hesaplama, Bursa: Ekin Yayın Evi.
- Yüksel, İ. (2013). "Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.