

# SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYETLER



- Sağlık Kurumlarında Maliyet Kavramı ve Tanımı
- Sağlık Kurumlarında Maliyetlerin Sınıflandırılması
  - Hizmet Üretim Hacmindeki Değişimler Açısından Maliyetler
  - Hizmete Yüklenmesi Açısından Maliyetler
  - Toplam ve Birim Hizmet Üretimi Açısından Maliyetler
  - Kapsam Açısından Maliyetler
  - Zamanlama Açısından Maliyetler
  - Kontrol Edilebilirlik Açısından Maliyetler
- Sağlık Kurumlarında Hizmet Maliyeti Unsurları
  - Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
  - Direkt İşçilik Maliyeti
  - Genel Hizmet Maliyeti



## HEDEFLER

- Bu üniteyi çalıştıktan sonra;
  - Sağlık kurumlarında maliyet terimini kavrayabilecek,
  - Sağlık kurumlarında maliyetleri sınıflandırabilecek, birbirinden ayırtılabilecek,
  - Sağlık kurumlarında hizmet maliyeti unsurlarını tanıyacak ve ayırt edebilecek,
  - Sağlık kurumlarında maliyeti oluşturan unsurlar hakkında genel bilgi edinebilecek.
  - Sağlık kurumlarında maliyetleri yönetmeye hazır olabileceksiniz.

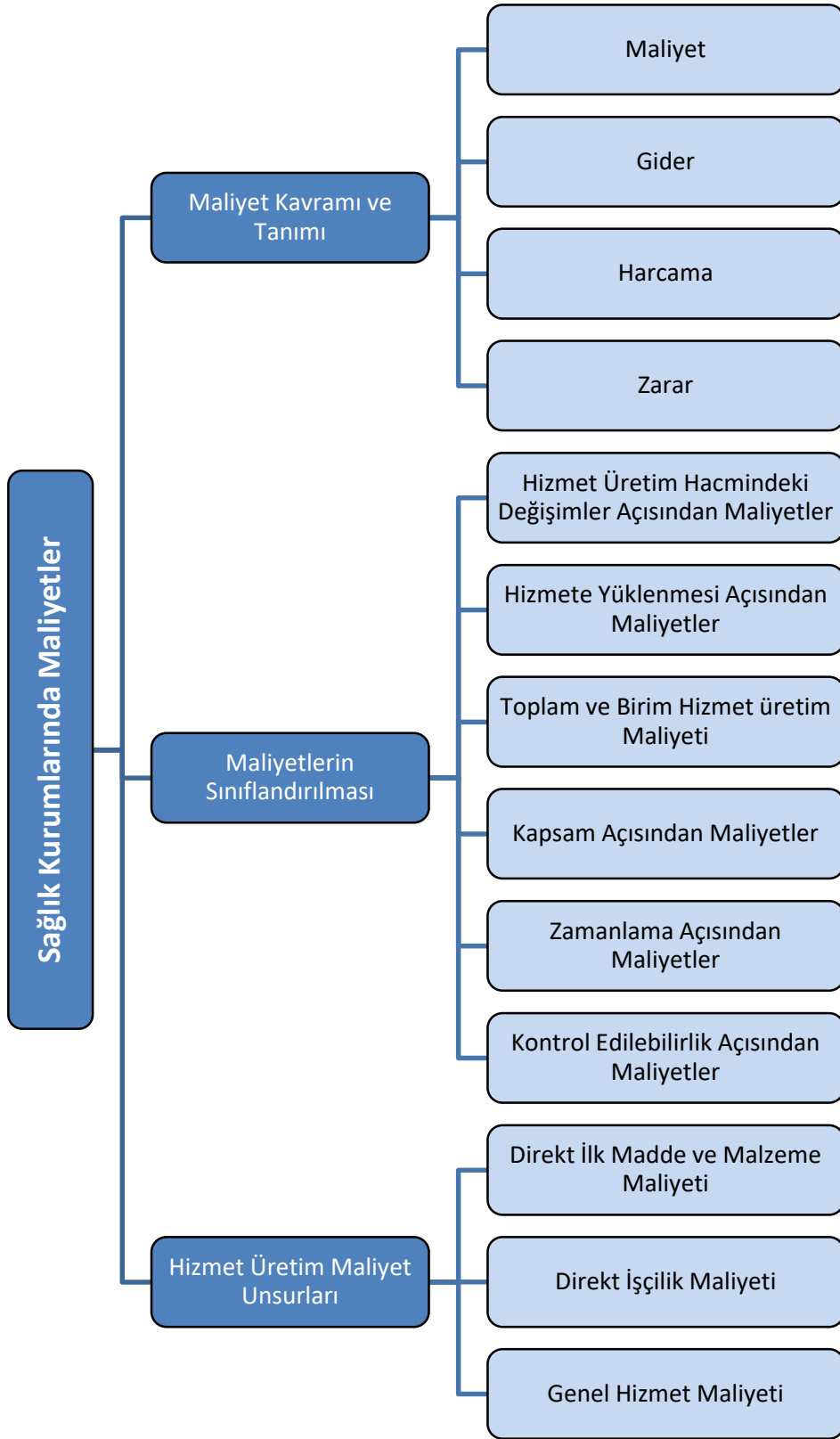


**Atatürk Üniversitesi**  
Açıköğretim Fakültesi

## SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET YÖNETİMİ

**Prof. Dr.**  
**Fatma TEKTÜFEKÇİ**

**ÜNİTE**  
**2**



## GİRİŞ

Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi açısından öncelikle maliyet kavramının bilinmesi gerekir. Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında 2. Ünite’de öncelikle maliyet kavramı üzerinde durulacaktır. Temelde maliyet, gider ve harcama kavramlarının tanımını anlamak gerekir. Kavramlar arasındaki ilişkiyi doğru kurmak esastır. Daha sonra maliyetlerin sınıflandırılması yapılarak incelenmesi, maliyetlerin tanıtımını kolaylaştırma amacına hizmet etmektedir.

Hizmet üretim hacmindeki değişimler maliyetler; sabit maliyet, değişken maliyet ve karma maliyet olarak üçe ayrılmaktadır. Hizmete maliyetler ya direkt (doğrudan) ya da endirekt (dolaylı) olarak yüklenirler. Hizmet üretim maliyeti ya toplam hesaplanarak birime oranlanır, birim hizmet başına maliyet elde edilir veyahut birim hizmet maliyeti hizmet miktarı ile çarpılarak toplam hizmet maliyeti elde edilir. Maliyetler kapsamına göre, tam maliyet ve değişken maliyet olarak sınıflandırılabilir. Zaman faktörü devreye girdiğinde ise tarihsel olarak bilinen fiili (tarihsel) maliyet ve standart maliyetten söz edilebilir. Kapsam ve zaman açısından yapılan sınıflama, 3. Ünite’de aktarılacak olan maliyet hesaplama yöntemlerinin kavranmasını sağlama amacına yöneliktir. Maliyetlerin yönetimi açısından sorumluluk merkezi kontrolünde olup olmadığı belirleyicidir.

Görüldüğü üzere maliyetler çok şekilde sınıflandırılabilir. Bu sınıflamaları yapmanın amacı, maliyetin ne olduğunu en iyi şekilde anlatabilmek içindir. Maliyeti öğrendikten sonra 2. Ünite kapsamında hizmet maliyeti unsurlarını daha ayrıntılı bir şekilde tanımak yararlı olacaktır. Hizmet üretim maliyetini; temelde direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel hizmet maliyeti oluşturmaktadır. 2. Ünite ile diğer ünitelerin ilişkisini kurabilmek açısından bu ünite kapsamında maliyetin neyi ifade ettiğinin farkına varılması amaçlanmıştır. Söz konusu amaca ulaşıldıktan sonra öğrenci, maliyetleri yönetmeyi kolaylıkla öğrenebilecektir.

## SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET KAVRAMI VE TANIMI

Genel anlamıyla *maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır [1]*. Bunlar, ya ilgili sonuca ulaşmak amacıyla birtakım giderlerin (tüketim ve harcamaların) yapılması ya da o sonuç için diğer birtakım çıkarılardan vazgeçilmesi şeklinde söz konusu olabilir. Yöneticilerin çeşitli seçenekler arasında karar vermelerine yön verecek maliyet kavramları; ek maliyet, batmış maliyet ve fırsat maliyeti olarak toplanabilir. *Muhasebe maliyeti, ilgili sonuca ulaşmak için yapılması gereken giderler toplamı iken, fırsat maliyeti (alternatif maliyet) ilgili sonuç için kaçırılan net kazanç tutarı olmaktadır. Muhasebe maliyetini oluşturan ögeler “gider” adını almaktadır [1,2]*.

*Gider, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan bir harcama veya tüketimdir [1]*. Genel olarak hasılatтан düşülen, faydası tükenmiş maliyetler gider kabul edilir. Maliyetin gidere dönüşmesi için, yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gerekir.



Maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır.



Maliyet objesi,  
muhasabede maliyeti  
saptanan şeydir.

*Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal veya hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır [2]. Harcama ise bir varlığın edinilmesi, bir hizmetin sağlanması ya da bir zararın karşılanması amacıyla para ile ödeme, mal verme, hizmet sunma, borç altına girme vb. şeklinde katlanılan esirgemezlikleri kapsamaktadır. Buna karşın, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler “zarar” olarak adlandırılır. Zarardan söz edebilmek için dönem hasılatının elde edilmesiyle ilgili bulunmadığı hâlde, varlıkların yarar sağlama potansiyelinin ve varlık maliyetlerine ait yararların ölçülebilir bir şekilde kesin olarak tükenmiş olması, varlıklardaki azalışın işletmenin yan faaliyetlerinden veya arıza iş ve olaylardan kaynaklanmış bulunması gerekmektedir [1].*

*Muhasebeye maliyeti saptanan şeye “maliyet objesi” adı verilir [1].*

Sağlık kurumunda öncelikle maliyetler belirlenir ve hesaplanır. Bu nedenle maliyeti tanımak için sınıflandırmak gerekir.



Örnek

- Maliyet objesine; belirli bir kan testi, ameliyat vb. örnek olarak gösterilebilir.



Bireysel  
Etkinlik

- Maliyet, gider ve harcama kavramları arasında nasıl bir ilişki vardır?

## SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

Maliyetler çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Genel olarak maliyetler; hizmet üretim hacmindeki değişimler, hizmete yüklenmesi ve kontrol edilebilirliği açısından sınıflandırılabilir. Ayrıca bu sınıflamaya; maliyetlerin tanıtılması amacıyla, toplam ve birim hizmet üretim maliyetleri, maliyetin kapsamı ve maliyetleme zamanı açısından grupta da eklenebilir.

### Hizmet Üretim Hacmindeki Değişimler Açısından Maliyetler

*İş hacmi, maliyetleri incelenen birimin belli bir dönemdeki çalışma yoğunluğunun göstergesi olup “faaliyet hacmi”, “etkinlik hacmi”, “çalışma hacmi” olarak da adlandırılmaktadır [1].*



Hizmet üretim hacmindeki değişimler açısından maliyetler:

- Sabit Maliyetler,
- Değişken Maliyetler,
- Karma Maliyetler.

Örnek

- Faaliyet birimi olarak hastane ele alınırsa; iş ölçüsü hasta koğuş ve odaları için dolu yatakların dolu gün sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak değerdir [3]. Poliklinikte muayene

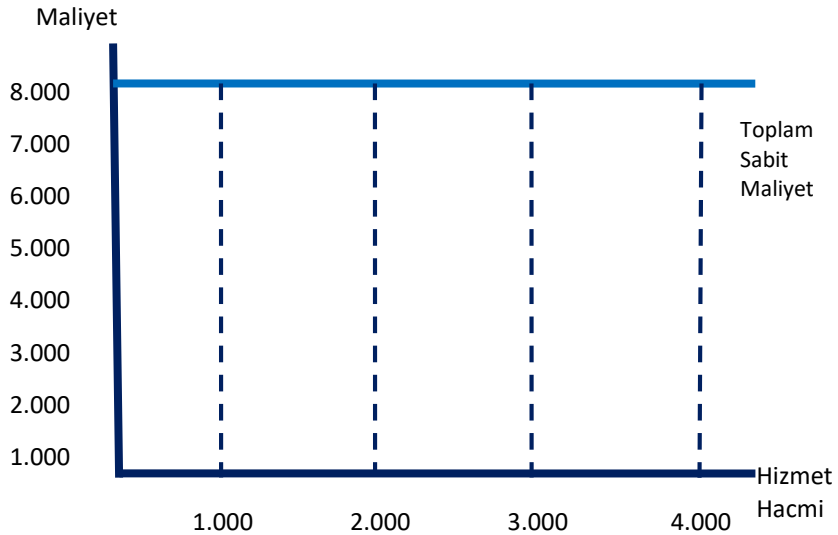
Hizmet üretim hacmindeki değişimlere göre maliyetler; sabit maliyetler, değişken maliyetler ve karma maliyetler (yarı sabit ve yarı değişken maliyetler) olarak sınıflandırılabilir.

### Sabit maliyet

*Sabit maliyetler; hizmet üretim hacmine paralel olarak değişmeyen hizmet üretim gideridir [1].*

*Sabit maliyetler, hizmet üretim miktarı artırılsa da düşürülse de toplam tutar olarak değişiklik göstermemektedir. Sabit maliyetler, kısa dönemde sabit kalma özelliğine sahipken; uzun dönemde iş hacmindeki değişimlere paralel olarak değişen bir niteliğe dönüşebilir. Bir birim hizmet için sabit maliyetler, hizmet üretim hacmi ile birlikte değişkenlik göstermektedir [2].*

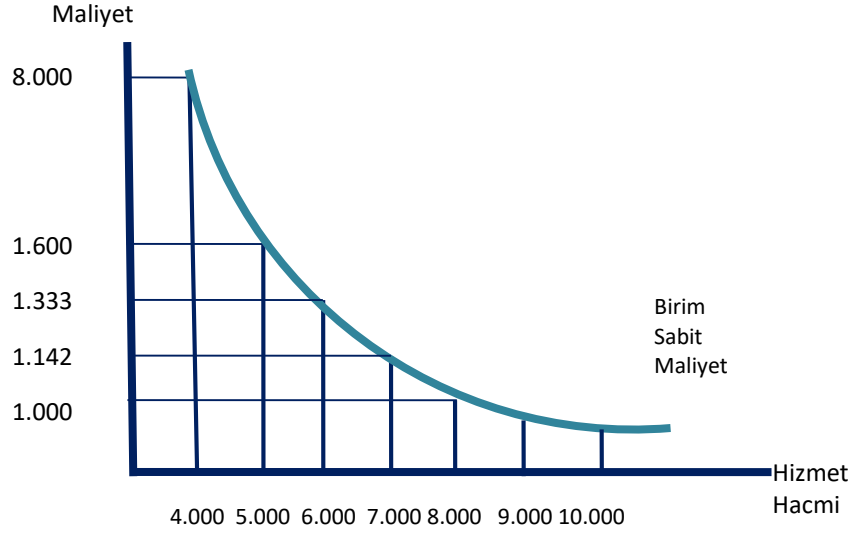
Toplam sabit maliyet ve birim sabit maliyete ilişkin grafikler Şekil 2.1. ve Şekil 2.2.'deki gibi şematize edilebilir [4'ten yararlanılarak örneğe uygun düzenlenmiştir].



Şekil 2.1. Toplam Sabit Maliyet Grafiği



Belirli bir faaliyet hacminde ve belli bir dönemde toplam sabit maliyet sabit kalırken, faaliyet hacmi arttıkça birim sabit maliyet azalış gösterir.



Şekil 2.2. Birim Sabit Maliyet Grafiği

Sabit maliyet, genellikle kapasite yaratıcı gider olduğundan “kapasite maliyetleri” adı ile de anılmaktadır. *Sabit maliyet, yapısal maliyet ve programlanmış maliyet olmak üzere ikiye ayrılırlar [2].*

*Yapısal maliyet; işletmenin yapısına bağlı olarak ortaya çıkan ve yöneticilerin kısa dönemde alacakları kararlardan etkilenmeyen, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılması zorunlu olan giderlerdir.*

*Programlanmış maliyet; üst kademe yönetim tarafından belli bir dönem içinde harcanacakları en yüksek tutarı belirlenen ve bütçeye konulan ödenekler uyarınca yapılan giderlerdir.*



Sabit maliyet, yapısal maliyet ve programlanmış maliyet olarak ikiye ayrılır.



Örnek

- Sabit maliyetlere amortisman, kira vb. tipik örnektir. Sağlık kurumundaki kira ve amortisman giderleri yapısal maliyettir [1,2].
- Sağlık kurumunca yapılacak reklam giderleri



## Örnek

•Sağlık kurumlarında hastalıkların tanısı aşamasında hasta radyoloji biriminde röntgen filmi çektirmeye yönlendirilebilir. Röntgen filmi çekecek cihazın kullanıldıkça eskime, yıpranma payı olarak karşımıza amortismanı çıkacaktır. Muhasebesi tutulan sağlık kurumunun ilgili röntgen cihazından yararlanabileceği ömrü boyunca amortismanı olacaktır. Bu birimlere hastanelerin aciline gelen hastalar da yönlendirilmektedir. Dolayısıyla cihazlar tüm gün çalışabilir durumda olabilir. Böyle bir röntgen cihazının 480.000 TL'ye satın alındığını, cihazın faydalı ömrünün 5 yıl, normal amortisman oranının %20 olduğu; söz konusu makinenin ekonomik ömrü boyunca değerinin değişmeyeceği varsayılırsa, cihazın yıllık amortisman tutarı 96.000 TL, aylık amortisman tutarı ise 8.000 TL olacaktır. İlgili sağlık kurumunda röntgen cihazı kullanılsa da kullanılmasa da amortismanı tabii kıymet olarak amortismanı hesaplanacaktır. Ancak çekilen her röntgen filminin maliyetini hesaplarken cihazın amortismanından pay verilmesi gerekir. Buna göre ayda 4.000 röntgen filmi çekildiği varsayılırsa, röntgen başına düşen amortisman maliyeti ona göre düşecektir. Birim röntgen filmi başına maliyet önceleri hızla düşecek, daha sonra düşüş azalma eğilimi gösterecek, sonra da durma noktasına gelecektir. Belirli adet çekimden sonra azalış eğilimi görülecektir. Başka bir ifadeyle, belirli bir faaliyet hacminde ve belli bir dönemde toplam olarak sabit maliyetler sabit kalırken, birim başına değişken olup faaliyet hacmi arttıkça birim sabit maliyet azalış gösterir. Ancak belirli aralığı aşarsak, örneğin röntgen cihazı film çekiminde yetersiz kalırsa ve yeni bir cihaz gereksinimi ortaya çıkarsa, bu durumda yeni cihazın hizmet hacmi ile amortismanı olayı değiştirecektir (Bkz. Şekil 2.1. ve Şekil 2.2.).

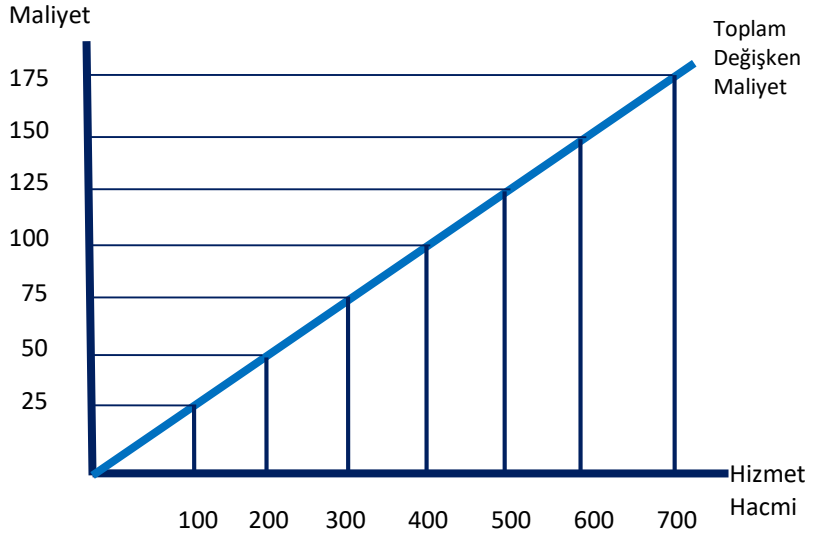
## Değişken maliyet

*Değişken maliyet; hizmet üretim hacmine paralel olarak değişen, hizmet üretimi yapılmadığı zaman ortaya çıkmayan hizmet üretim gideridir [1]. Değişken maliyet iş hacmiyle aynı yönde ve aynı oranda değişiklik gösterirler. Üretim miktarıyla orantılı olarak değişmekte; üretim miktarı arttıkça yükselir, düştükçe azalır. Buna karşın bir birim hizmet maliyeti için değişken maliyet, hizmet üretim miktarının artması ya da azalmasına bağlı olmaksızın sabit kalmaktadır [2].*

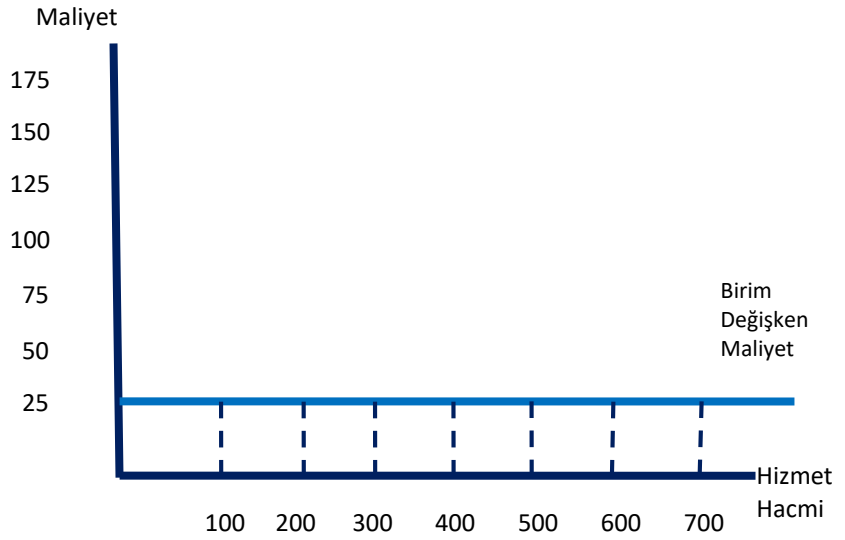
*Kısacası değişken maliyet birim başına sabittir. Toplam değişken maliyet, faaliyet hacmine bağlı olarak değişkenlik gösterir. Söz konusu toplam değişken maliyet ile birim değişken maliyetteki değişim Şekil 2.3. ve Şekil 2.4.'te şematize edilen grafikler yardımıyla görselleştirilebilir [4'ten yararlanılarak örneğe uygun hâle getirilmiştir].*



Belirli bir faaliyet hacminde ve belli bir dönemde toplam değişken maliyet faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır.



Şekil 2.3. Toplam Değişken Maliyet Grafiği



Şekil 2.4. Birim Değişken Maliyet Grafiği



Birim değişken maliyet, birim başına değişmez, sabit kalır.

Örnek

- Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyetinin bir bölümü veya tamamı, genel hizmet maliyetinin bir kısmı değişken maliyetlere örnek oluşturmaktadır [1,2].
- Genel hizmet maliyeti kapsamında; tıbbi araç ve gerecin bakım onarım sırasında kullanılan çeşitli makine yağları, hastane çamaşırhanesinde kullanılan deterjan vb. gibi temizlik malzemeleri ele alınabilir [5].





Örnek

- Sağlık kurumlarında hastalıkların tanısı aşamasında genellikle kan tahlili ve idrar testi yaptırılır. Örneğin; laboratuvar biriminde yapılacak idrar testi için gerekli kabın birim maliyetini 0,25 TL/kap varsayarsak, sağlık kurumunda hiç idrar testi yapılmadığı zaman katlanılan maliyet de olmayacaktır. İdrar testi yaptırıldıkça kap sayısı da artacağından sağlık kurumunun katlanacağı maliyet de doğru orantılı olarak artış gösterecektir. Yapılan ya da yapılacak idrar testi için kullanılan veya kullanılacak kap sayısı arttıkça toplam maliyet de artacaktır. Ancak kap başına

### Karma maliyet

*İş hacmi ile olan ilişkisi bakımından “karma maliyet”, yarı değişken maliyet ve yarı sabit maliyetten oluşur [1,2].*

*Yarı değişken maliyet; hizmet üretimi olmasa bile ortaya çıkabilen maliyet gideri özelliği taşımaktadır.*

*Yarı sabit maliyet; sabit maliyetin hizmet üretim hacmindeki artışlar karşısındaki sabit özelliklerini kaybederek hizmet üretim miktarı arttıkça basamaklı bir şekilde artış gösteren maliyet gideridir.*



Karma maliyet, yarı değişken maliyet ve yarı sabit maliyetten oluşur.



Örnek

- Sağlık kurumunda ortaya çıkan bakım ve onarım giderleri, temizlik malzemesi tüketimi yarı değişken maliyettir [4].
- Sağlık kurumunda faaliyet gösteren bir röntgen cihazının yanına ikinci bir cihaz satın alınıp kullanılırsa yeni röntgen cihazının da amortismanı söz konusu olacak, bu durumda sabit özellikteki amortisman gideri yarı sabit maliyet özelliği taşıyacaktır.



Bireysel Etkinlik

- Hizmet üretim hacmindeki değişimlere göre toplam sabit ve değişken maliyet ile birim sabit ve değişken maliyet ne şekilde değişiklik gösterir?



Hizmete yüklenmesi açısından maliyet, direkt maliyet ve endirekt maliyet olarak ikiye ayrılır.

### Hizmete Yüklenmesi Açısından Maliyetler

Hizmetin temel maliyet unsurlarını; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel hizmet maliyeti oluşturmaktadır. Hizmete yüklenmesi açısından söz konusu üç maliyet unsuru ayrı başlık altında

daha kapsamlı incelenecektir (Bkz. Sağlık Kurumlarında Hizmet Maliyeti Unsurları).

Söz konusu maliyetler ayrı sınıflandırma başlığı altında ele alınacak olup, öncelikle maliyet unsurlarını, o hizmete direkt (doğrudan) ve endirekt (dolaylı) yüklenen maliyet şeklinde incelemek gerekir. Bu ayrımındaki temel düşünce, maliyetin üretilen hizmete doğrudan doğruya yüklenip yüklenememe özelliğidir [2].

### Direkt maliyet

*Direkt maliyet; üretilen hizmetlerle direkt bağlantısı kurulabilen, hizmet için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebilen hammadde ve malzeme ile işçilik giderlerini kapsar.* En önemli özelliği, bunların belirli bir hizmet üretim birimi için ne kadar harcandığının doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir [2].

### Endirekt maliyet

*Endirekt maliyet; üretilen hizmetlerle doğrudan bağlantısı kurulamayan endirekt (dolaylı) giderler niteliğinden olan, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ile direkt işçilik maliyeti dışında kalan hizmetin maliyetine yüklenebilen tüm hizmet üretim maliyetini kapsar.* Bu giderler, hizmetin maliyetine birtakım ölçütler ve dağıtım yöntemleri aracılığıyla dolaylı olarak dağıtılabilen kalemlerden oluşur. Ancak, hizmete yüklenmesi açısından endirekt kabul edilen bazı giderler, gider yeri ile doğrudan doğruya ilişkilendirilebilme özelliğine göre, gider yeri için direkt sayılabilmektedir [2].



Örnek

- Hizmetin temel maliyet unsurlarından direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ile direkt işçilik maliyeti, direkt yani doğrudan hizmetin maliyetine yüklenebilen giderlerdir.
- Sağlık kurumunda kan merkezi ile tahlil aracı ve tahlil yapan uzman arasında direkt ilişki kurulabildiğinden, bu direkt maliyettir [3].
- Sağlık kurumunda çamaşırhane biriminin hizmetinden yararlanan birimlerin yararlanma maliyeti, endirekt maliyettir.

## Toplam ve Birim Hizmet Üretimi Açısından Maliyetler

Hizmet üretim maliyeti, toplam ve birim olarak hesaplanır.

### Toplam Hizmet Maliyeti

*Toplam hizmet maliyeti; belirli bir miktar hizmet üretebilmek için o hizmetin üretiminde harcanan esirgemezliklerin toplam tutarıdır [1].*



Hizmet üretim maliyeti toplam ve birim olarak hesaplanır.



## Örnek

- Sağlık kurumunda o dönemde hesaplanan hizmet maliyetinin toplam tutarıdır.
- Bir sağlık kurumunda toplam yıllık sabit maliyetler 2.500 TL, muayene başına değişken maliyet ise 20 TL ise dönemde 5.000 adet muayene yapılması durumunda toplam maliyet kaç TL olacaktır?
- Toplam maliyet aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir:
- Toplam Maliyet (TM) =  $aX + b$
- a = Birim Başına Değişken Maliyet
- b = Sabit Maliyet
- X = Birim Değişkeni (Ameliyat Sayısı, Muayene Sayısı vb.)
- Buna göre;
- $TM = 20 \text{ TL/adet} \times 5.000 \text{ adet} + 2.500 \text{ TL} = 12.500 \text{ TL}$
- olarak hesaplanacaktır [5,6,8'den yararlanılarak geliştirilmiştir].

Örnekten de görüleceği üzere toplam maliyet ister sabit olsun, ister değişken olsun tüm maliyetlerin toplamından oluşur.

### Birim Hizmet Maliyeti

*Birim hizmet maliyeti; sağlık kurumunda o dönemde o birimde üretilen toplam hizmet miktarı esas alınarak yine o dönemde üretilen hizmet miktarına oranlamasıyla bulunan tutardır [1].* Söz konusu maliyet, aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir.

$$\text{Hizmet Birimin Ortalama Birim Maliyeti} = \frac{\text{Toplam Hizmet Maliyeti}}{\text{Toplam Hizmet Miktarı (Test Sayısı, Hasta Sayısı vb.)}}$$

Birim hizmet maliyeti; o dönemdeki toplam hizmet maliyetinin yine o dönemde sunulan toplam hizmet miktarına oranlanmasıyla bulunur.



## Örnek

- Bir sağlık kurumunda FTR polikliniğinin toplam maliyeti 24.160 TL'dir. Bu dönemde 80 hastaya hizmet sunulmuştur. Birim hizmet maliyeti kaç TL olur?
- Birim Hizmet Maliyeti =  $\text{Toplam Hizmet Maliyeti} / \text{Toplam Hizmet Miktarı}$
- Birim Hizmet Maliyeti=  $24.160 \text{ TL} / 80 \text{ Hasta} = 302 \text{ TL} / \text{Hasta}$
- olarak hesaplanacaktır [5,6,8'den yararlanılarak geliştirilmiştir].



Bireysel  
Etkinlik

- Bir sağlık kurumunda, toplam hizmet maliyeti ve birim hizmet maliyetini nasıl hesaplırsınız?

## Kapsam Açısından Maliyetler

Kapsamına göre maliyetler, tam maliyet ve değişken maliyet olarak sınıflandırılabilir. Bu ayırım, maliyet hesaplama yöntemlerini anlamayı kolaylaştırmak amacıyla yapılmıştır.

### Tam maliyet

*Tam maliyet; ister değişken ister sabit olsun dönem içinde ortaya çıkan tüm hizmet üretim maliyet gideridir [1].*

### Değişken maliyet

*Değişken maliyet; hizmet üretim hacmine paralel olarak değişen, hizmet üretimi yapılmadığı zaman ortaya çıkmayan hizmet üretim gideridir [1].*



Kapsam açısından maliyetler, tam maliyet ve değişken maliyet olarak sınıflandırılabilir.



Örnek

- Tam maliyet; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel hizmet maliyeti toplamından oluşur. Çünkü maliyetlerin tamamı o dönemde yapılan hizmet üretiminin maliyetine yüklenir.
- Değişken maliyet; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve değişken genel hizmet maliyeti toplamından oluşur [2]. Çünkü maliyetlerin direkt olanlarının tamamı, endirekt olanın sadece değişken kısmı, o dönemde yapılan hizmet üretiminin maliyetine yüklenir

## Zamanlama Açısından Maliyetler

Zamanlama açısından maliyetler, fiili (gerçekleşmiş) maliyet ve standart (önceden saptanmış) maliyet olarak sınıflandırılabilir. Bu ayırım da kapsam açısından olduğu gibi, maliyet hesaplama yöntemlerini anlamayı kolaylaştırmak amacıyla da yapılmıştır.

### Fiili maliyet

*Fiili maliyet, tahakkuk etmiş, başka bir ifadeyle gerçekleşmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemine göre kurulmuş maliyet sistemlerinde, maliyetler fiili tutarlara göre hesaplanmaktadır [2].*

### Standart maliyet

*Standart maliyet, sağlık hizmeti sunulmadan önce bilimsel yöntemlere göre belli bir gelişme düzeyinde, belli koşullara göre gerçekleşmesi öngörülen standart verilere göre belirlenmiş maliyettir [2].*



Zamanlama açısından maliyetler, fiili maliyet ve standart maliyet olarak sınıflandırılabilir.



## Örnek

- Sağlık kurumu olarak hastanede nöroloji polikliniğinde o dönemde yapılan muayenelere ve sunulan hizmete göre gerçekleşen maliyet, fiili maliyettir.
- Sağlık kurumunda depoda bulunan her bir ilk madde ve malzeme türü için önceden belirlenmiş bir fiyat kabul edilerek depodan gönderilen madde ve/veya malzeme de, depoda kalanlar da tek birim fiyattan değerlendirilir. Bu da standart maliyettir.

Aslında maliyetlerin kapsamı ve maliyetleme zamanı açısından maliyetler, 3. Ünite’de maliyet hesaplama sistemlerinde ayrı bir başlık altında inceleme konusu yapılacak olup, bu ünite de sadece maliyetlerin ayırt edilmesi açısından sınıflandırmaya dâhil edilmiş ve tanımlamaları ile birer örneğe yer verilmiştir.

### Kontrol Edilebilirlik Açısından Maliyetler

Maliyetler, belli bir örgüt birimi açısından kontrol edilebilme özelliğine göre; kontrol edilebilen maliyet ve kontrol edilemeyen maliyet olarak ikiye ayrılır.

#### Kontrol edilebilen maliyet

*Kontrol edilebilen maliyet; sağlık kurumlarında, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenen giderler olup, ilgili birim/bölüm için kontrol altında tutulabilen maliyettir [2].*

#### Kontrol edilemeyen maliyet

*Kontrol edilemeyen maliyet; sağlık kurumlarında, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetinden etkilenmeyen giderler olup, ilgili birim/bölüm açısından kontrol dışı kabul edilen maliyet giderleridir [2].*

Temelde maliyetlerin kontrol edilebilirliği, yönetsel muhasebede sorumluluk muhasebesi açısından büyük önem arz etmektedir [4].



## Bireysel Etkinlik

- Bir sağlık kurumunda, kontrol edilebilen ve edilemeyen maliyetler neler olabilir?

## SAĞLIK KURUMLARINDA HİZMET MALİYETİ UNSURLARI

Hizmetin maliyetinin temel unsurlarını; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel hizmet maliyeti oluşturmaktadır. Söz konusu üç temel unsuru, maliyetleri ayırt etmek için kısaca incelemek yararlı olacaktır.



Kontrol edilebilirlik açısından maliyetler, kontrol edilen maliyet ve kontrol edilemeyen maliyet olarak sınıflandırılır.



Hizmetin temel maliyet unsurları üç kalemde oluşur:

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti
- Direkt İşçilik Maliyeti
- Genel Hizmet Maliyeti

## Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti

*Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti; üretilen hizmetlerle direkt bağlantısı kurulabilen, hizmet için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebilen hammadde ve malzemenin maliyetinden oluşur [1].*

Söz konusu madde ve malzemelerden o hizmetin temel maliyet unsurunu oluşturan ve hizmetin maliyetine doğrudan aktarılması ekonomik açıdan anlamlı olan tüm madde ve malzemelerin maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme maliyetidir [7].



Örnek

- Sağlık kurumlarında;
- Pansuman için kullanılan pamuk,
- laboratuvarlarda kullanılan çeşitli kimyasal madde ve malzemeler,
- Temizlikte kullanılan deterjan, sabun vb. madde ve malzemeler,
- Tıbbi sarf malzemeleri,
- İlaç ve serumlar,
- Kan ürünleri
- İlk madde ve malzeme maliyet unsurudur [5,6]. Bazısı direkt özellikte olduğu için direkt ilk madde malzeme maliyeti, bazısı endirekt özellikte ise de genel hizmet maliyeti olarak değerlendirilir.



Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti; üretilen hizmetlerle direkt ilişkisi kurulabilen, hizmet için ne kadar tüketildiği doğrudan izlenebilen hammadde ve malzeme gideridir.

Sağlık Kurumları Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri 4. Ünite’de ayrıntılı bir şekilde ele alınıp incelenecektir.

## Direkt İşçilik Maliyeti

*Direkt işçilik maliyeti; üretilen hizmetlerle direkt bağlantısı kurulabilen, hangi hizmet için ne kadar yapıldığı doğrudan izlenebilen işçilik giderini kapsar [1].*

Hizmetin ortaya çıkışına göre doğrudan doğruya katkıda bulunan, sunulan hizmet maliyetine direkt yüklenebilen, hizmetin temel yapısının ortaya çıkışında birebir etkisi olan çalışanların maliyetleridir [7].



Örnek

- Sağlık kurumlarında;
- Radyoloji biriminde röntgen filmlerini çeken teknisyenler,
- Ameliyathane biriminde ameliyatı gerçekleştiren operatör doktorlara ödenen ücret
- direkt işçilik maliyet unsurudur [5,6]. Bazısı direkt özellikte olduğu için direkt işçilik maliyeti, bazısı endirekt özellikte ise de genel hizmet maliyeti kapsamında değerlendirilir.

Sağlık kurumlarında, sunulan sağlık hizmetinin toplam maliyeti içerisinde en yüksek payı işçilik maliyeti oluşturmaktadır.



Direkt işçilik maliyeti; üretilen hizmetlerle direkt bağlantısı kurulabilen, hangi hizmet için ne kadar yapıldığı doğrudan izlenebilen işçilik gideridir.



Örnek

- Saat ücreti 8 TL olan bir hemşire, günde 8 saatten haftada normal çalışma saatleri içerisinde 40 saat çalışmaktadır. Hemşirenin aylık ücreti kaç TL olacaktır?
- Ödenecek Ücret = Çalışma Süresi x Birim Süre için Ödenecek Ücret
- Buna göre; Ücret = (40 saat x 4 Hafta) x 8 TL/Saat = 1.280 TL
- olarak hesaplanacaktır.

Sağlık Kurumları Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında, direkt işçilik maliyeti 5. Ünite’de ayrıntılı bir şekilde ele alınıp incelenecektir.



Genel hizmet maliyeti, hizmet üretimi ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti dışında kalan tüm maliyet kalemlerinden oluşur.

## Genel Hizmet Maliyeti

*Genel hizmet maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ile direkt işçilik maliyeti dışında kalan tüm hizmet üretim giderlerini kapsar [1].* Bu maliyetler, üretilen hizmetlerle doğrudan bağlantısı kurulamayan endirekt (dolaylı) gider niteliğinde olup, hizmetin maliyetine birtakım ölçütler ve dağıtım yöntemleri aracılığıyla dolaylı olarak dağıtılabilen kalemlerden oluşur [7].



Örnek

- Direkt ilk madde ve malzemenin dışında kalan, hizmetin tamamlanması için gerekli olan ancak her hizmet için ne kadar kullanıldığının belirlenmesinde zorluk bulunan, belirlense bile ekonomik açıdan doğrudan hizmetin maliyetine aktarılması anlamlı olmayan ilk madde ve malzemeler endirekt nitelik özelliği taşıyarak genel hizmet maliyet giderleri arasında yer alırlar. Tıbbi sarf malzemesi olarak alkol, temizlik malzemesi olarak sıvı sabun vb. örnek olarak verilebilir.
- Endirekt nitelikteki ilk madde ve malzemelerden hizmetin yapısını oluşturmayan, ancak hizmet için kullanılan yardımcı madde (örneğin, kan merkezinde kan alımı sırasında kullanılan alkol ve pamuk) ve tüketilen hizmetin kesintisiz sürdürülmesi için gerekli olan işletme malzemesi (örneğin, tıbbi cihaz ampulleri, temizlik malzemeleri) sunulan hizmet ile ilişkisi doğrudan kurulamadığı için genel hizmet maliyeti olarak hizmete yüklenir.



## Örnek

- Sağlık hizmetinin düzenli bir şekilde yürütülmesine destek veren çamaşırhane çalışanları, santral memuru vb. ödenen ücretler indirekt işçilik niteliğinde olup, genel hizmet maliyetleri arasında yer alır. Maaş ve/veya ücretin dışında kalan yıllık ikramiyeler, fazla mesai zammı, kıdem tazminatı vb. ek bir işçilik maliyeti olarak genel hizmet maliyetleri içerisinde yer alırlar.
- Endirekt ilk madde ve malzeme ile indirekt işçilik dışında; bina, hasta nakil araçlarının, tıbbi araç ve cihazın (ameliyathane masası, röntgen cihazı, çeşitli teşhis ve tanı cihazları vb.) amortismanı, su, elektrik giderleri, yemekhane, dinlenme alanları giderleri, diğer genel hizmet maliyetleri de vardır [5,6,9'dan yararlanılmıştır].

Sağlık Kurumları Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında, genel hizmet maliyeti 5. Ünite'de ayrıntılı bir şekilde ele alınıp incelenecektir. Ayrıca genel hizmet maliyetlerinin dağıtımı 6. ve 7. ünitelerde açıklanacak ve örneklendirilecektir.



## Bireysel Etkinlik

- Bir sağlık kurumu için hizmet üretim maliyet unsurları nelerdir?

Yukarıda yapılan maliyet sınıflamalarına ek olarak; fonksiyonlara, gider çeşitlerine ve gider yerlerine (maliyet merkezlerine) göre de sınıflandırma yapılabilmektedir.

## İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetler

Giderler işletme fonksiyonlarına göre; tedarik (satın alma), üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ile finansman olarak sınıflandırılır. Bu fonksiyonların yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları fonksiyonlarına göre sınıflandırılır [2,7]:

- **Tedarik (Satın Alma) Maliyetleri;** işletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere satın alınan varlık ve hizmetlerin alımı için yapılan giderlerdir.
- **Üretim Maliyetleri;** işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimini sağlamak amacıyla tüketilen varlıkların parasal tutarıdır. Yukarıda açıklanan üretim maliyeti; Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti, Direkt İşçilik Maliyeti ve Genel Hizmet Maliyeti toplamından oluşur.
- **Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri;** üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını artırmak, yeni mamullerin geliştirilmesini sağlamak, yeni üretim yöntemlerini



araştırmak, mevcut mamulleri iyileştirmek vb. gibi amaçlarla yapılan giderlerdir.

- *Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyetleri*; üretilen mamullerin stoka verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren, mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderleri kapsar.
- *Genel Yönetim Maliyetleri*; işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olan ve diğer fonksiyonel giderlerde yer alamayan genel nitelikteki tüm giderlerdir.
- *Finansman Giderleri*; işletmenin finansman fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan giderlerdir.

### **Maliyet merkezlerine (gider yerlerine) göre maliyetler**

*Maliyet merkezleri* (gider yerlerinin), bir sağlık kurumunda oluşan maliyetlerin biriktiği ve kontrol altına alındığı iş istasyonları veya faaliyet yerleridir. Her biri; o gider yerinde oluşan giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve dengeli bir şekilde toplanarak dağıtılmasını sağlar. Maliyet merkezleri genel olarak esas (temel, birincil) maliyet merkezleri ve destek (yardımcı, ikincil) maliyet merkezleri olarak ikiye ayrılır.

*Esas maliyet merkezi*; bir sağlık kurumunda sağlık hizmetinin doğrudan doğruya ortaya konulduğu ve hizmet maliyetlerinin toplandığı yerdir. Esas maliyet merkezlerine acil servis, kadın hastalıkları, kardiyoloji, kulak burun boğaz, pediatri, nöroloji, üroloji poliklinikleri giderleri vb. örnek olarak verilebilir.

*Destek maliyet merkezi*; bir sağlık kurumunda sağlık hizmetinin sunulabilmesi için esas maliyet merkezlerinde hizmetin sunulmasına yardımcı olan, dolaylı olarak hizmetin ortaya çıkışını sağlayan ve hizmet maliyetlerinin toplandığı yerdir. Destek maliyet merkezlerine ise başhekimlik, ev idaresi, kan merkezi, güvenlik, bilgi işlem merkezi vb. örnek oluşturur.

Muhasebe sistemi içerisinde maliyet merkezleri, gider yerleri olarak desimal sistem esas alınarak sıralanmıştır [10]. Bunlar;

- *10 Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında asıl hizmet üretim merkezi olup; poliklinikler, klinikler, teşhis üniteleri esas hizmet üretim merkezlerine örnek oluşturmaktadır.
- *20 Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında hizmet üretiminin yapıldığı, ancak yapılan hizmet üretiminin kurumun asıl faaliyet konusu olmadığı ama esas hizmet üretim gider yerine yardımcı nitelikte hizmet üretimin yapıldığı gider yerleri olup; teşhis ve tedavi destek birimleri olarak röntgen, tomografi birimleri vb. gibi örnek oluşturmaktadır.
- *30 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında esas hizmet üretiminin fiilen yapılmadığı, hizmet üretimi ile direkt ilişkisi olmayan, ancak hizmetin üretiminin kesiksiz ve düzenli sürdürülmesine katkıda bulunan, yardımcı hizmetlerin üretildiği gider yerleri olup; yemekhane, çamaşırhane, bakım onarım, ısı merkezi vb. bu merkezlere örnek gösterilebilir.

- *40 Yatırım Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında yapılan yatırımların maliyetlerinin izlendiği gider yeri olup, hastane ek bina inşaatı vb. örnek olabilir.
- *50 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında üretimden sorumlu teknik elemanların, teknik müdürlerin kullandıkları ofis vb. gibi gider yerleridir.
- *60 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında yapılan ve/veya yapılacak araştırma ve geliştirmeye yönelik yapılan giderlerin izlendiği, örneğin araştırma hastanelerindeki gider yeridir.
- *70 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri*; sağlık kurumlarında yapılan kuzey ve güney gibi coğrafi bölge esas alınarak pazarlama, satış ve dağıtımaya yönelik giderlerin bu bölümlemede yapılarak izlendiği gider yeridir.
- *80 Genel Yönetim Gider Yerleri*; sağlık kurumunun idari işlevlerinin gerçekleştirilmesini sağlayan, örneğin Hastane Müdürlüğü vb. gibi merkezlerdir [7].

Yapılan bölümlenmeye göre finansman gider yeri bulunmamakla birlikte hastaneye alınan cihazlar vb. için bankalardan alınan kredi borcu ortaya çıkabilir. Bunlar için oluşan giderlerin izlendiği gider yeri olarak gider dağıtım tablosuna aktarılabilir.

### **Maliyet Çeşitlerine (Giderlerin Çeşitlerine) Göre Maliyetler**

Muhasebe sistemi içerisinde maliyet çeşitleri (gider çeşitleri); mal ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini kapsamakta ve desimal sistem esas alınarak sıralanmaktadır [10]. Bunlar;

- *0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli tüm madde ve malzeme giderleridir.
- *1 İşçi Ücret ve Giderleri*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli tüm işçilikler için tahakkuk eden ücret ve giderlerdir.
- *2 Memur Ücret ve Giderleri*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli birim yöneticisi, başhekim vb. için tahakkuk eden ücret ve giderlerdir.
- *3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli dışarıdan sağlanan elektrik, su, doğalgaz haberleşme, danışmanlık vb. gibi tüm fayda ve hizmetlerdir.
- *4 Çeşitli Giderler*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli ilk madde ve malzeme, işçi ve memur ücret ile giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler dışında kalan tüm çeşitli giderlerdir.
- *5 Vergi Resim ve Harçlar*; sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli mevzuata uygun tahakkuk eden vergi vb. gibi gider niteliğinde olanlardır.

- **6 Amortismanlar ve Tükenme Payları;** sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli; örneğin, ameliyathane birimindeki ameliyat masası ve lambası ile onkoloji birimindeki radyoterapi cihazının faydalı ömrü 8 yıl normal amortisman oranı % 12,5; cerrahi el aletlerinin faydalı ömrü 7 yıl normal amortisman oranı % 14,28; anestezi cihazının faydalı ömrü 6 yıl normal amortisman oranı % 16,66 vb. gibi ilgili birimdeki ilgili amortismanı tabii varlık için hesaplanan amortisman payıdır.
- **7 Finansman Giderleri;** sağlık kurumlarında sağlık hizmetlerinin üretilmesi için gerekli finansmanı sağlamak amacıyla örneğin, sağlık kurumu için bankadan alınan kredi borcuna ilişkin tahakkuk eden faiz, komisyon vb. gibi giderlerdir [7].

Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında 1. Ünite’de açıklandığı üzere, eş zamanlı kayıt yöntemine göre giderler; tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel maliyet gideri hesaplarına kaydedilirken, eş anlı olarak yardımcı defterlerde çeşit hesaplarına da kaydedilir. Yardımcı defterlerde gider yerleri ve gider çeşitleri itibarıyla izlenmesi esastır. İşletmeler, maliyet çıkarma dönemlerinde söz konusu giderlerini “Gider Dağıtım Tablosu” aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarırlar. Ders kitabı kapsamında 6. ve 7. ünitelerde; fonksiyonlar, gider çeşitleri ve gider yerleri maliyet giderlerinin dağıtımı konusu ayrıntılı bir şekilde incelenecektir. Bu nedenle bu kısım ünite kapsamında yinleme olmaması gerekçesiyle ayrıntılı sınıflandırılıp sorgulanmamıştır. Amaç, farkındalık yaratmaktır.



**Bireysel  
Etkinlik**

- Günümüzde sağlık kurumlarındaki maliyetler nelerdir?



## Özet

### •GİRİŞ

- Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi açısından öncelikle maliyet kavramının bilinmesi gerekir. 2. Ünite’de sağlık kurumlarında maliyetler tanıtılacaktır. Bu ünite sonunda öğrenci, sağlık kurumundaki;
- Maliyet, gider, harcama ve zarar olmak üzere temel kavramları tanımlayacak, aynı zamanda aralarındaki ilişkiyi kurabilecek,
- Maliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandıracak, birbirinden farklarını ayırt edebilecek,
- Hizmet üretim maliyeti unsurlarını kavrayacak,
- Hizmet maliyeti unsuru olarak; direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel hizmet maliyetlerini ayrıştıracaktır.

### •SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET KAVRAMI VE TANIMI

- Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi ders kitabı kapsamında 2. Ünite’de öncelikle maliyet kavramı üzerinde durulacaktır. Günümüzde sağlık kurumlarında maliyetlerin doğru ve zamanında belirlenmesi için gelişmiş teknolojilerin yanı sıra uzman birim ve kişilerden yararlanılmaktadır. Temelde maliyet, gider ve harcama kavramlarını tanımını anlamak gerekir. Kavramlar arasındaki ilişkiyi doğru kurmak esastır. Daha sonra maliyetlerin sınıflandırılması yapılarak incelenmesi maliyetlerin tanıtımını kolaylaştırma amacına hizmet etmektedir.

### •SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

- Hizmet üretim hacmindeki değişimler maliyetler; sabit maliyet, değişken maliyet ve karma maliyet olarak üçe ayrılmaktadır. Hizmete maliyetler ya direkt (doğrudan) ya da endirekt (dolaylı) olarak yüklenirler. Hizmet üretim maliyeti ya toplam hesaplanarak birime oranlanır, birim hizmet başına maliyet elde edilir veyahut birim hizmet maliyeti hizmet miktarı ile çarpılarak toplam hizmet maliyeti elde edilir. Maliyetler kapsamına göre, tam maliyet ve değişken maliyet olarak sınıflandırılır. Zaman faktörü devreye girdiğinde ise tarihsel olarak bilinen fiili (tarihsel) maliyet ve standart maliyetten söz edilebilir. Hatta bu sınıflamaya tahmini maliyet de eklenebilir. Maliyetlerin yönetimi açısından sorumluluk merkezi kontrolünde olup olmadığı belirleyicidir.

- Görüldüğü üzere maliyetler çok şekilde sınıflandırılabilir. Bu sınıflamaları yapmanın amacı, maliyetin ne olduğunu en iyi şekilde anlatabilmek içindir. Maliyeti öğrendikten sonra 2. Ünite kapsamında hizmet maliyeti unsurlarını tanımak yararlı olacaktır. **SAĞLIK KURUMLARINDA HİZMET MALİYETİ UNSURLARI**

- Hizmet üretim maliyetini; temelde direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel hizmet maliyeti oluşturmaktadır. 2. Ünite ile diğer ünitelerin ilişkini kurabilmek açısından bu ünite kapsamında maliyetin neyi ifade ettiğinin farkına varılması amaçlanmıştır. Söz konusu amaca ulaştıktan sonra öğrenci maliyetleri yönetmeyi kolaylıkla öğrenebilecektir.

- Yukarıda yapılan maliyet sınıflamalarına ek olarak; fonksiyonlara, gider yerlerine (maliyet merkezlerine) ve gider çeşitlerine göre de sınıflandırma yapılabilmektedir.

### •İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetler

- Giderler işletme fonksiyonlarına göre; tedarik (satın alma), üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ile finansman olarak sınıflandırılır.



## Özet (devamı)

### •Maliyet Merkezlerine (Gider Yerlerine) Göre Maliyetler

- Maliyet merkezleri genel olarak esas (temel, birincil) maliyet merkezleri ve destek (yardımcı, ikincil) maliyet merkezleri olarak ayrılır. Muhasebe sistemi içerisinde maliyet merkezleri; Esas Hizmet Üretim Gider Yerleri, Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerleri, Yardımcı Hizmet Gider Yerleri, Yatırım Gider Yerleri, Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri, Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri ile Genel Yönetim Gider Yerleri olarak sıralanmıştır.

### •Maliyet Çeşitlerine (Giderlerin Çeşitlerine) Göre Maliyetler

- Muhasebe sistemi içerisinde maliyet çeşitleri ise; İlk Madde ve Malzeme Giderleri, İşçi Ücret ve Giderleri, Memur Ücret ve Giderleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler, Çeşitli Giderler, Vergi Resim ve Harçlar,
- Amortismanlar ve Tükenme Payları ile Finansman Giderleri olarak sıralanmıştır.
- Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi ders kitabı kapsamında başka ünitelerde yineleme olmaması açısından fonksiyonlar, gider çeşitleri ve gider yerleri ile maliyet giderlerinin dağıtımı konusu ayrıntılı bir şekilde inceleneceğinden bu ünite kapsamında sadece farkındalık yaratmak amaçlanmıştır.

## DEĞERLENDİRME SORULARI

1. Aşağıdaki kavramlardan hangisi “hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır” şeklinde tanımlanabilir?
  - a) Harcama
  - b) Gider
  - c) Maliyet
  - d) Muhasebe
  - e) Zarar
2. Aşağıdakilerden hangisi sağlık kurumları için belirli bir kan testi gibi örnek gösterilebilen, muhasebede maliyeti saptanan şeye verilen addır?
  - a) Gider
  - b) Harcama
  - c) Zarar
  - d) Gelir
  - e) Maliyet Objesi
3. Sağlık kurumlarındaki kira gideri ve amortisman gideri ne tür maliyete örnek oluşturur?
  - a) Değişken Maliyet
  - b) Sabit Maliyet
  - c) Yarı Değişken Maliyet
  - d) Direkt Maliyet
  - e) Toplam Maliyet
4. Aşağıdakilerden hangisi maliyet sınıflamasında, hizmet üretim hacmindeki değişimler açısından maliyetler arasında yer almaz?
  - a) Sabit Maliyetler
  - b) Yarı Sabit Maliyetler
  - c) Değişken Maliyetler
  - d) Yarı Değişken Maliyetler
  - e) Fiili Maliyetler
5. Bir sağlık kurumunda ortopedi polikliniğinde Haziran 2018 döneminin toplam maliyeti 13.200 TL’dir. Bu dönemde poliklinikte 400 hastaya hizmet sunulmuştur. Buna göre, ortopedi polikliniği için birim hizmet maliyeti kaç TL olacaktır?
  - a) 13.200 TL/Hasta
  - b) 400 TL/Hasta
  - c) 33 TL/Hasta
  - d) 13.600 TL/Hasta
  - e) 0,030 Hasta / TL

6. Aşağıdaki ifadelerden hangisi değişken maliyetlere ilişkin doğru bir ifadedir?
- Hizmet üretim hacmi ile doğru orantılı şekilde, toplam değişken maliyetler değişiklik göstermemektedir.
  - Hizmet üretim hacmi arttıkça, birim hizmet başına düşen değişken maliyet de artış göstermektedir.
  - Hizmet üretim hacmi arttıkça, toplam değişken maliyet azalış gösterir.
  - Hizmet üretim hacmi artırıldığında toplam değişken maliyet artar, azaltıldığında toplam değişken maliyet azalır.
  - Hizmet üretim hacmi artırıldığında, birim değişken maliyet ters yönde azalış gösterir.
7. Aşağıdakilerden hangisi kapsam açısından maliyetlerin doğru sınıflamasıdır?
- Tam maliyet-Değişken maliyet
  - Fiili maliyet-Standart maliyet
  - Kontrol edilebilen maliyet-Kontrol edilemeyen maliyet
  - Direkt maliyet-Endirekt maliyet
  - Sabit maliyet-Değişken maliyet-Karma maliyet
8. Aşağıdakilerden hangisi hizmet üretim maliyetinin üç temel unsurunu doğru ifade etmektedir?
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti-Direkt İşçilik Maliyeti-Genel Hizmet Maliyeti
  - Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti-Direkt İşçilik Maliyeti-Genel Yönetim Maliyeti
  - İlk Madde ve Malzeme Maliyeti-İşçilik Maliyeti-Genel Hizmet Maliyeti
  - Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti-Direkt İşçilik Maliyeti-Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyeti
  - Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti-Direkt İşçilik Maliyeti-Finansman Maliyeti
9. Aşağıdakilerden hangisi sağlık kurumlarındaki ilk madde ve malzeme maliyet unsuruna örnek oluşturmaz?
- Pansuman için kullanılan pamuk
  - Laboratuvarda kullanılan çeşitli kimyasal madde ve malzemeler
  - Tıbbi sarf malzemeleri
  - Ameliyatı gerçekleştiren operatör doktora ödenen ücret
  - İlaç ve serumlar

10. Aşağıdakilerden hangisi genel hizmet giderleri olarak deđerlendirilemez?

- a) Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- b) Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- c) Elektrik Giderleri
- d) Amortisman Giderleri
- e) Endirekt İşçilik Giderleri

**Cevap Anahtarı**

1. c, 2.e, 3.b, 4.e, 5.c, 6.d, 7.a, 8.a, 9.d, 10.b



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Büyükmirza, H. K. (2016). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, 21. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [2] Akdoğan, N. (2015). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Yenilenmiş 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [3] Finkler, S.A., Ward, D.M. ve Baker, J.J. (2007). Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations, Third Edition, United States of America: Jones and Bartlett Publishers, Inc.
- [4] Yükçü, S. (1999). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 4. Baskı, İzmir: Cem Ofset.
- [5] Özgülbaş, N. ve Tarcan, M. (2013). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, TC Anadolu Üniversitesi Ders Kitabı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2865, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1822, Editör: M. Top, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- [6] Gündüz, H.E., Akar, Ç., Özgülbaş, N. ve Önce, S. (2002). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Önlisans Programı Ders Kitabı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1414, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 759, Editör: Banar, K., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- [7] Akdoğan, N., Gündüz, H.E. ve Sevim, A. (2013). Maliyet Muhasebesi, TC Anadolu Üniversitesi Ders Kitabı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2738, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1699, Editör: A. Kartal ve E. Gündüz, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- [8] Esatoğlu, A.E., Ağırbaş, İ., Payziner, P.D., Akbulut, Y., Göktaş, B., Özatkan, Y., Uğurluoğlu, E., Yıldırım, T., Törüner, M., Gök, H., Atasay, K.Ç., Çakır, S.Ü. ve Ökten, İ. (2010). "Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastaneleri'nde Maliyet Analizi", *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 63 (1), ss. 17-27.
- [9] Zelman, W.N., McCUE, M.J. ve Glick, N.D. (2009). Financial Management of Healthcare Organizations, Third Edition, NewYork: John Wiley & Sons.
- [10] 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete.