

T.C.
DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SAĞLIK YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİNDE
KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR VE KULLANIM ALANLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İlknur ARSLAN ÇİLHOROZ

Düzce
Mayıs, 2019

T.C.
DÜZCE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SAĞLIK YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİNDE
KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR VE KULLANIM ALANLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İlknur ARSLAN ÇİLHOROZ

Danışman: Doç. Dr. Enver BOZDEMİR

Düzce
Mayıs, 2019

İlknur ARSLAN ÇİLHOROZ
Düzce Üniversitesi, SBE
Yüksek Lisans Tezi
Mayıs, 2019

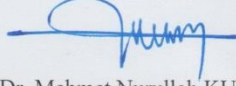
**HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİNDE
KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR VE KULLANIM
ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

JÜRİ ÜYELERİ İMZA SAYFASI

KABUL VE ONAY BELGESİ

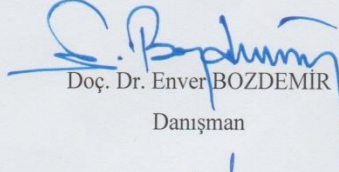
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma jürimiz tarafından Sağlık Yönetimi Anabilim Dalında oy birliği / ~~oy~~
~~çokluğu~~ ile YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



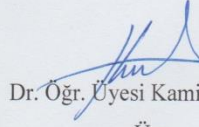
Doç. Dr. Mehmet Nurullah KURUTKAN

Başkan



Doç. Dr. Enver BOZDEMİR

Danışman

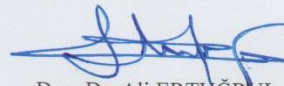


Dr. Öğr. Üyesi Kamil TAŞKIN

Üye

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

03/05/2019



Doç. Dr. Ali ERTUĞRUL

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu araştırmanın amacı, hastane işletmelerinde maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorlukların ve kullanım alanlarının tespit edilmesi ve bunlara yönelik çözüm önerileri ortaya koymaktır.

Araştırma konusu ile ilgili fikir vererek bu konuda çalışmamı teşvik eden, araştırma sürecinin her aşamasında yol gösteren ve yardımcı olan, desteğini ve ilgisini her zaman gördüğüm, engin bilgisiyle kişisel gelişimime katkıda bulunan, beni her zaman motive eden değerli hocam Doç. Dr. Enver BOZDEMİR'e

Araştırma sürecinde çeşitli konularda yardım aldığım, bilgisini ve deneyimlerini paylaşmasından fayda gördüğüm değerli hocam Doç. Dr. Mehmet Nurullah KURUTKAN'a

Araştırmanın istatistiki yönü ile ilgili görüşünü aldığım Dr. Öğretim Üyesi Mehmet Ali SUNGUR'a

Yardımlarını ve desteklerini esirgemeyerek her zaman yanımda olan eşim Yasin ÇİLHORUZ, annem Mahinur ARSLAN, babam İlhan ARSLAN ve kardeşim Furkan ARSLAN'a en içten teşekkürlerimi sunarım.

İlknur ARSLAN ÇİLHORUZ

ÖZET

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİNDE KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR VE KULLANIM ALANLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

ÇİLHOROZ ARSLAN, İlknur

Yüksek Lisans, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Enver Bozdemir

Mayıs, 2019, 119 sayfa

Hastane işletmeleri sağlık hizmet kalitesinden ödün vermeden en düşük maliyetle en uygun zamanda sağlık hizmetini sunmak durumundadır. Hastane işletmelerinde, üretilen hizmet maliyetinin doğru bir şekilde analiz edilmesi ve bunların yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda kullanılabilmesi önem arz etmektedir. Günümüzde hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi ve maliyet analizi uygulamaları yapılırken bir takım sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır.

Çalışmanın amacı hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamaları yapılırken hangi tekniklerin kullanıldığını ve ne tür zorluklarla karşılaşıldığını ortaya koyarak maliyet bilgilerinin hangi alanlarda ve hangi amaçlar doğrultusunda kullanıldığını tespit ederek hastane yöneticilerine faydalı bilgiler sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda Türkiye’de faaliyette bulunan özel hastane, Sağlık Bakanlığı hastaneleri, üniversite hastaneleri ve şehir hastanelerindeki üst düzey yöneticilere yönelik hazırlanan anket formu kullanılarak araştırma verileri elde edilmiştir. Araştırmada örneklem seçimi yapılmayıp Türkiye’de faaliyet gösteren hastanelerin mali yöneticilerine ulaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışmadan elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı kullanılarak tanımlayıcı istatistikler (frekans, yüzde vb) hipotez testleri (Independent samples t testi, ANOVA, Korelasyon vb) yoluyla analiz edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda Sağlık Bakanlığı hastanelerinin %48’inde maliyet analizinin yapılmadığı, özel hastanelerin %49’unda ve şehir hastanelerinin %50’sinde maliyet analizinin medikal/muhasebe bölümünde yapıldığı ve üniversite hastanelerinin %46,8’inde ise finans bölümünde yapıldığı görülmüştür. Ayrıca, maliyet analizinin kullanım alanı olarak %43,8 ile hastanelerin kar/zararının tespit edilmesinin ve %34,6 ile hastanelerde gerçekleştirilen maliyet analizi konusunda en sık karşılaşılan zorluk seviyesinin sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olmasının ön plana çıktığı görülmektedir. Buna göre, hastane yöneticilerinin maliyet analizine gereken önemi vermedikleri ve maliyet bilgilerinden yeterince yararlanamadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hastane İşletmeleri, Maliyet Analizi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi.

ABSTRACT

A RESEARCH ON THE CHALLENGES FACED AND USING AREAS IN COST ANALYSIS IN HOSPITAL OPERATIONS

ÇİLHOROZ ARSLAN, İlknur

Master Thesis, Health Management

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Enver Bozdemir

May, 2019 119 pages

Hospital operations have to offer health services at the most appropriate time with the lowest cost without compromising health service quality. In hospital operations, it is important that the cost of services produced has been analyzed correctly and that these have been used in strategic decisions of managers. Nowadays, some problems have been encountered in cost management and cost analysis applications in hospital operations.

The pupose of the study is to provide useful information to hospital managers by determining which techniques have been used and what kind of difficulties have been encountered in performing cost analysis applications in hospital operations. For this purpose, research data have been obtained by using a questionnaire prepared for senior executives who work for private hospitals, the Ministry of Health hospitals, university hospitals and city hospitals operating in Turkey. In the study, no sample selection has been made. It has been tried to be reached the financial managers of the hospitals operating in Turkey.

The data obtained from the research have been analyzed by using SPSS 22.0 package program. As a result of the analysis performed, it has been reached findings which related descriptive statistics (frequency, percentage, etc.) and hypothesis tests (Independent samples t test, ANOVA, Correlation, etc.). When these findings have been studied it has been seen that in 48'1% of the Ministry of Health hospitals have not been carried out a cost analysis, cost analysis has been caried out in the medical / accounting department in 49% of private hospitals and 50% of city hospitals and cost analysis has been caried out in the finance department in 46.8% of university hospitals. Moreover, it has been seen that the most common difficulty level encountered is about determining the profit /loss of the hospitals with 43.8% and the cost analysis carried out in the hospitals as the usage area of the cost analysis is about quite complicated and variable in the health services with 34.6%. Accordingly, it has been determined that hospital managers do not give importance to cost analysis and do not benefit from cost information adequately.

Keywords: Hospital Operations, Cost Analysis, Cost and Management Accounting.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ ÜYELERİ İMZA SAYFASI	i
ÖNSÖZ	i
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
1. GİRİŞ	1
1. 1. Problem	2
1.2. Araştırmanın Amacı	2
1.3. Araştırmanın Önemi.....	2
1.4. Araştırmanın Sayıtları.....	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları	4
1.6. Kısaltmalar	4
2. LİTERATÜR.....	6
2.1. Hastane Kavramı	6
2.1.1.Hastanelerin Özellikleri	6
2.1.2. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	9
2.1.2.1. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler	10
2.1.2.2.Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler	12
2.1.2.3. Hizmet Türüne Göre Hastaneler.....	12
2.1.2.4. Büyüklüklerine Göre Hastaneler.....	12
2.1.2.5. Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler.....	13
2.1.2.6. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler	14

2.1.2.7. Dikey Bütünleşmeye Göre Hastaneler	14
2.1.3. Türkiye'de Sağlık Hizmetleri Finansmanı.....	14
2.1.4. Hastane İşletmelerinde Fiyatlandırma ve Maliyetleme.....	15
2.1.5. Hastane İşletmelerinde Mali Yöneticiler	17
2.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi	18
2.2.1. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi.....	19
2.2.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinin Kullanım Amacı.....	20
2.2.2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinin Faydaları.....	23
2.2.2.4.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinde Yaşanan Sorunlar ve Nedenleri.....	23
2.2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi Aşamaları	25
2.2.4.Hastanel İşletmelerinde Maliyetlere Etki Eden Faktörler.....	26
2.2.4.1. Kapasite Kullanımı	26
2.2.4.2. Hastane Büyüklüğü	26
2.2.4.3. Teknolojik Yapı	26
2.2.4.4. Hizmet Kalitesi.....	27
2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri.....	27
2.3.1. Hastane İşletmelerinde Maliyetin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	28
2.3.1.1.Tam Maliyet Yöntemi	28
2.3.1.2.Değişken Maliyet Yöntemi	28
2.3.1.3. Normal Maliyet Yöntemi	28
2.3.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet)	29
2.3.2.Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri	29
2.3.2.1.Fiili Maliyet Yöntemi.....	29
2.3.2.2.Tahmini Maliyet Yönetimi.....	30
2.3.2.3.Standart Maliyet Yöntemi.....	30

2.3.3.Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemi	30
2.3.3.1.Sipariş Maliyet Yöntemi	30
2.3.3.2. Safha Maliyet Yöntemi	31
2.3.3.3. İşlem Maliyeti (Karma) Yöntemi	31
2.3.4. Hastane İşletmelerinde Giderlerin Dağıtımına Göre Maliyet Yöntemleri	31
2.3.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi	31
2.3.4.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	32
2.3.4.3. Performans Odaklı Etkinlik Tabanlı Maliyetleme	33
2.3.4.4.Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi	33
2.4.Hastane İşletmelerinde Maliyet Yerlerinin Sınıflandırılması	33
2.4.1. Esas Hizmet Üretim Maliyet Yerleri.....	34
2.4.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY).....	35
2.4.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri (YHGY)	35
2.4.4. Yatırım Gider Yeri	35
2.4.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri.....	35
2.4.6. Araştırma-Geliştirme Giderleri	36
2.4.7. Genel Yönetim Giderleri.....	36
2.4.8. Finansman Gider Yerleri.....	36
2.5. Hastanelerde Gider Dağıtımı	36
2.5.1.Birinci Dağıtım (Direkt Giderlerin Saptanması).....	37
2.5.1.1.Gider Dağıtım Ölçütleri:.....	37
2.5.2. İkinci Dağıtım	38
2.5.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi	38
2.5.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi	39
2.5.2.3. Turlama (Tekrarlanan Dağıtım) Yöntemi	39
2.5.2.4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi	39

2.4.2.5. Önceden Saptanmış Değerler Üzerinden Dağıtım Yöntemi (Planlı Dağıtım)	40
2.5.3. Üçüncü Dağıtım	40
2.6.Hastanelerde Birim Maliyet Hesaplama Yöntemleri	40
2.6.1.Ortalama Birim Maliyetler	41
2.6.2. Departmantal Birim Maliyetler	41
2.6.3. Teşhis ilişkili Grup Birim Maliyetler	41
2.6.3.1. TİG Oluşum Süreci.....	42
2.6.3.2. Türkiye’de Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) Uygulamaları	42
2.6.3.3. TİG Bağlı Değerlerinin Hesaplanması	43
2.6.4. Tanı Birim Maliyetleri	43
2.6.5. Hasta Birim Maliyetleri.....	44
2.7. Hastane İşletmelerinde Yapılan Maliyet Analizi Çalışmalarının Literatür Taraması.....	44
2.7.1. Türkiye’de Hastane İşletmelerinde Yapılan Maliyet Analiz Çalışmalarının Literatür Taraması	46
3.YÖNTEM.....	49
3.1. Araştırmanın Modeli	49
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	51
3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı.....	52
3.4. Verilerin Analizi.....	53
3.4.1. Geçerlilik Analizi	54
3.4.1.1. Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi	54
3.4.1.2. Maliyet Bilgisi Kullanma Sıklığına İlişkin Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi	56
3.4.2. Güvenilirlik Analizi	58

4. BULGULAR VE YORUM.....	60
4.1. Tanımlayıcı Bulgular	60
4.2. Ortalamalar Arasındaki Korelasyonlara ve Farklara İlişkin Bulgular	76
4.2.1. Mali Yöneticilerin Çeşitli Değişkenlere Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	81
4.2.2. Mali Yöneticilerin Çeşitli Değişkenlere Göre Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları	90
4.3. Açık Uçlu Sorulara İlişkin Bulgular	98
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	100
5.1. Sonuç.....	100
5.2 Öneriler	102
6. KAYNAKÇA	105
7. EKLER.....	115
Ek 1 Düzce Üniversitesi Etik Kurul Kararı.....	115
Ek 2 Anket Formu.....	116

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Mülkiyet ve Sektörlere Göre Hastaneler	10
Tablo 2: Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2017.....	11
Tablo 3: 2002-2017 Yılları Arası Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane Yatağı Sayısı	13
Tablo 4: Sağlık Bakanlığı Finansmanının GSYİH İçerisindeki Payı (Milyon TL) ...	15
Tablo 5 : Genel Maliyetleme Sistemlerini Sınıflandırması	27
Tablo 6: Yıllara Göre Yayın ve Atıf Sayısı	44
Tablo 7: En Çok Atıf Yapılan İlk 10 Yazar	45
Tablo 8: Maliyet Analizi Konulu Çalışılan Tezler.....	46
Tablo 9: Maliyet Analizi Konulu Tezlerin İncelenmesi	47
Tablo 10 : Maliyet Analizi Konulu Tezlerin İncelenmesi Devam	48
Tablo 11 : Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett test sonuçları.....	55
Tablo 12 : Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklara İlişkin Faktör Analizi Tablosu.....	56
Tablo 13 Maliyet Analizi Yapılırken Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Test Sonuçları	57
Tablo 14: Maliyet Bilgisi Kullanım Alanına İlişkin Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Tablosu.....	57
Tablo 15: Ölçeklerin ve Alt Boyutların Güvenirlilik Kat Sayıları.....	58
Tablo 16: Mali Yöneticilere Ait Demografik Özellikler.....	60
Tablo 17: Mali Yöneticilerin Görev Yaptığı Hastanelerin Mülkiyetleri ve Görevleri	61
Tablo 18: Genel/Maliyet Muhasebesi Konusunda Eğitim Alma Durumu ve Alınan Eğitimler.....	62
Tablo 19: Yöneticilerin Görev/Unvanına Göre Genel/Maliyet Muhasebesi ve Analizi Konusunda Eğitim Alma Durumları	63

Tablo 20: Mali Yöneticilerin Bilgisayara İlgili ve İşlerinde Kullanım Düzeyleri	64
Tablo 21: Mali Yöneticilerin Muhasebe, Maliyet, Medikal Muhasebe ve Finans Açısından Yasal Mevzuat Hakkında Kaynak Takip Etme Durumları	64
Tablo 22: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yapmaya Yeterli Bulup Bulmadıkları	65
Tablo 23: Mali Yöneticilerin Görev Yaptıkları Hastanelerin Hizmet Maliyetlerinin Tespiti.....	65
Tablo 24: Mali Yöneticilerin Görev Yaptıkları Hastanelerin Hizmet Maliyetlerinin Tespiti.....	66
Tablo 25: Mali Yöneticilerin Uyguladıkları Maliyet Yönetim Sistemleri.....	67
Tablo 26: Hastanelerin Mülkiyetlerin göre Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanların Dağılımı	68
Tablo 27: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yaparken Karşılaştıkları Zorluk Seviyeleri.....	69
Tablo 28: Mali Yöneticilerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları.....	71
Tablo 29: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yapma Bakımından Yeterli Bulma Durumu	72
Tablo 30: Mülkiyetlerine Göre Hastanelerin Maliyet Tespiti.....	73
Tablo 31: Karşılaşılan Zorlukların Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	74
Tablo 32: Hastanelerin Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanları Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	75
Tablo 33: Karşılaşılan Zorluklar ve Kullanım Alanlarına Değişkenlerine İlişkin Korelasyon Analizi.....	76
Tablo 34: Mülkiyetine Göre Hastanelerde Mali Analiz Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar.....	77
Tablo 35: Mülkiyetine Göre Hastanelerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları ..	78
Tablo 36: Mülkiyetine Göre Hastanelerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları Devamı	79
Tablo 37: Mali Yöneticilerin Bilgi, Beceri ve Yetenek Bakımından Yeterlilik Durumunun Karşılaştıkları Zorluklara Göre Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	80

Tablo 38 : Mali Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	81
Tablo 39: Mali Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları.....	82
Tablo 40: Mali Yöneticilerin Mülkiyetlerin Göre Hastaneler Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	82
Tablo 41: Mali Yöneticilerin Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	83
Tablo 42: Mali Yöneticilerin Öğrenim Kurumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	84
Tablo 43: Mali Yöneticilerin Sektörde Çalışma Yılı Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	84
Tablo 44: Mali Yöneticilerin Eğitim Alma Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	85
Tablo 45 : Mali Yöneticilerin Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	86
Tablo 46: Mali Yöneticilerin Görev/Unvan Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	87
Tablo 47 : Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	88
Tablo 48 :Mali Yöneticilerin Sahip Olunan Bilgi, Beceri ve Yetenek Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	89
Tablo 49: Mali Yöneticilerin Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	89
Tablo 50: Mali Yöneticilerin Hizmet Maliyetinin Tespiti Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları	90
Tablo 51: Mali Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları	91
Tablo 52: Mali Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları	91
Tablo 53: Mali Yöneticilerin Mülkiyetlerin Göre Hastaneler Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları	91

Tablo 54: Mali Yöneticilerin Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları	92
Tablo 55: Mali Yöneticilerin Öğrenim Kurumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları	93
Tablo 56: Mali Yöneticilerin Sektörde Çalışma Yılı Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları.....	93
Tablo 57: Mali Yöneticilerin Görev/Unvan Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları	94
Tablo 58: Mali Yöneticilerin Eğitim Alma Durumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları.....	94
Tablo 59: Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Değişkenine Göre Kullanım Alanına İlişkin Skorları	95
Tablo 60: Mali Yöneticilerin Sahip Olunan Bilgi, Beceri ve Yetenek Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları	95
Tablo 61: Mali Yöneticilerin Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Düzeyi Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları	96
Tablo 62: Mali Yöneticilerin Hizmet Maliyetinin Tespiti Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanlarına İlişkin Skorları.....	96
Tablo 63 : Mali Yöneticilerin Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları.....	97
Tablo 64: Kabul Edilen Hipotezler	98

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: 1967-2017 Yılları İtibariyle Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı, TÜİK, 2019	11
Şekil 2: Maliyet Analizi Aşaması	25
Şekil 3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci	32
Şekil 4: Araştırmanın Modeli	49



BÖLÜM 1

1. GİRİŞ

Türkiye’de ulusal ekonomi içerisinde kapsadıkları alan büyüklüğü, Gayri Safi Milli Hasıla’dan (GSMH) ve devlet bütçesinden aldıkları payın önemi, istihdam alanındaki yadsınamaz imkânlarla sahip olmaları gibi nedenlerle hastane işletmeleri en önemli hizmet işletmeleri arasında yer almaktadır (Akar vd, 2003: 4). Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK, 2018) verilerine göre sağlık harcamalarının GSMH’ya oranı 2017 yılı itibarıyla %4,5’ini oluşturmaktadır. Bu harcamaların büyük çoğunluğu ise hastane işletmelerinde tüketilmektedir.

Hastane işletmelerinde hizmet sunan merkezler arasındaki rekabet, sunulan sağlık hizmetlerindeki verimliliği arttırmış ve kaliteli hizmet sunulmasını sağlamıştır. Bu değişim ve gelişimin sonucunda maliyetlerin de artmasına sebep olmuştur. Bu sebeple hastanelerin maliyetlerinin nicelik ve nitelik olarak artmasıyla maliyet hesaplamalarını da zorlaştırmıştır. Bu da hastanelerde ayrı bir disiplin olarak maliyet muhasebesi ve analizini önemli ve gerekli hale getirmiştir. Rekabette öne geçebilmek, her sahada olduğu gibi sağlık sektöründe de köklü reformların yapılmasını ve modern işletmecilik anlayışının hastane işletmelerinde yerleşmesini gerektirmektedir. Bu nedenle hastane işletmelerinde maliyet analizlerinin yapılması, yanlış, eksik ve günümüzde geçerliliğini yitirmiş uygulamaların kaldırılarak, yerine verimliliği esas kılacak sistem, yöntem ve tekniklerin uygulamaya konması gerekmektedir. Bu eksiklik ve yanlışlıkların giderilebilmesi büyük önem arz etmektedir.

Maliyet Analizi bu kadar büyük önem arz ederken hastane işletmelerinde uygulanırken bazı zorluklarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu zorlukların ve kullanım

alanlarının tespit edilmeye çalışıldığı bu çalışma Giriş (Birinci Bölüm) ile birlikte beş bölümden oluşmaktadır. İkinci Bölümde; hastane işletmelerini yapısı ve maliyet analizi kavramları ele alınarak, çalışmanın kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Üçüncü Bölüm; araştırma yönteminin, evren ve örneklem büyüklüğünün, veri toplama aracının ve yapılan analizlerin tanıtımına ayrılmıştır. Dördüncü Bölümde; mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken karşılaştıkları sorunları ölçmek amacı ile elde edilen veriler analiz edilmiş ve son olarak Beşinci Bölümde; analiz sonuçları ile değerlendirmeler ve öneriler aktarılmıştır.

1. 1. Problem

Araştırmanın problemini, hastane işletmelerinde maliyet yöneticilerinin maliyet analizi yaparken karşılaştıkları zorluklar ve kullanım alanlarına ilişkin değerlendirmeleri arasında fark var mıdır? sorusu oluşturmaktadır. Bu problem cümlesine aşağıdaki alt problem cümleleri ile cevap aranmaya çalışılacaktır:

1. Hastane işletmelerinde görev yapan mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken karşılaştıkları zorluklara ilişkin görüşleri arasında fark var mıdır?
2. Hastane işletmelerinde görev yapan mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken mali bilgilerin kullanım alanlarına ilişkin fark var mıdır?

1.2. Araştırmanın Amacı

Hastane işletmeleri, maliyet analizi yaparken karşılaştıkları zorlukları ortaya çıkarmak ve maliyet analizinin kullanım alanlarını tespit ederek hastane yöneticilerine maliyet bilgilerinin nasıl etkin kullanılabileceği hakkında faydalı bilgiler sunmaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Gelişen teknoloji, sağlıkta beklentilerin artması ve sağlık hizmetine talebin artması sağlık hizmetlerinin maliyetini arttırmıştır. Hastanelerin maliyetlerinin artmasının diğer bir sebebi de sağlık hizmeti sunucusu olmalarıdır. Hastaneler birer sağlık hizmeti sunucusu oldukları için, ihtiyaç duyulduğunda hastalara gerekli hizmetin sağlanabilmesi gerekir. Bu yüzden ilaçlar, ameliyat ve laboratuvar

malzemeleri, temizlik malzemeleri vb. tıbbi ve diğer malzemelerin, istenilen yer, zaman, miktar ve kalitede her türlü ihtiyaçların karşılanabilmesi bakımından hazır olarak bulundurulması gerekir. Tüm bu unsurların bir araya gelmesi dolayısıyla hastanelerde maliyet hesaplarının yapılması gerekli hale gelmiştir. Ancak, hastanelerin maliyetlerinin nicelik ve nitelik olarak artmasıyla maliyet hesaplamalarını da zorlaştırmıştır. Bu da hastanelerde hastane yöneticileri açısından ayrı bir disiplin olarak maliyet muhasebesi ve analizini önemli ve gerekli hale getirmiştir. Yapılan literatür taraması sonucunda Türkiye’de hastane işletmelerinde maliyet analizlerinin kullanılmaya başlanmasından bu yana karşılaşılan bu zorlukların neler olduğunu ve maliyet analizinin hangi alanlarda kullanıldığını tespit edecek bir çalışmanın olmadığı görülmüştür. Bu sebeple bu çalışmanın ilk olması bakımından literatüre özgün bir değer katması ve daha başarılı maliyet analizleri ortaya çıkması beklenmektedir

Ayrıca, Robert W. Moore tarafından 1991 yılında yayımlanan California’da bulunan hastanelerdeki üst düzey yöneticilere üzerinde yürütülen bir araştırmada “Üst yöneticiler ile mali yöneticiler arasında özellikle maliyet muhasebesi görevleriyle ilgili alanlarda uyumsuzluklar bulunmaktadır” sonucuna ulaşılmıştır (Moore, 1991: 197). Bu sebeple maliyet analizi ve onu kapsayan maliyet muhasebesi hastane işletmelerinde sağlıklı bir şekilde yapılamamaktadır.

Bu çalışma ile hastanelerde gerçekleştirilmekte olan maliyet analizleri yapılırken meydana gelen zorluklar ortaya çıkarılarak çözüm önerileri geliştirilecek ve maliyet analizlerinin kullanım alanları tespit edilerek daha sağlıklı maliyet analizleri ortaya konulacaktır.

1.4. Araştırmanın Sayıltıları

Bu araştırma, hastane işletmelerinde maliyet analizi yapılırken uygulayıcıların bir takım zorluklarla karşı karşıya kaldığı sayıltısına dayanarak yapılmıştır. Araştırmada katılımcıların görüşlerini doğru ve yansız şekilde ifade edecekleri varsayılmıştır.

1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma kapsamında Türkiye’deki hastane işletmelerinde görev yapan mali yöneticilerin ortak bir iletişim kanalı olmaması sebebi ile tüm mali yöneticilere ulaşılamamıştır.

Ayrıca anketlerin uygulanmasında karşılaşılan en büyük zorluk mali bilgilerle ilgili bilgilerin hastane sırrı olarak kabul edilip hastaneler bu tür bir araştırmaya katkı vermekten kaçınmışlardır.

1.6. Kısaltmalar

CIMA: The Chartered Institute of Management Accounts

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

HBYS: Hastane Bilgi Yönetim Sistemi

GÜM: Genel Üretim Maliyetleri

ICD-10 AM (International Classification of Diseases, Australian Modification)

KKO: Kapasite Kullanım Oranı

MSGUT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SB: Sağlık Bakanlığı

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

SUT: Sağlık Uygulama Tebliği

TDMS: Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TİG: Teşhis İlişkili Gruplar

UNICEF: United Nations International Children's Emergency Fund - Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu

WHO: DSÖ Dünya Sağlık Örgütü

YHGY: Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

YÜGY: Yardımcı Üretim Gider Yerleri

ZDFTM: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme



BÖLÜM 2

2. LİTERATÜR

2.1. Hastane Kavramı

Geçmişten bugüne hastane kavramı birçok şekilde tanımlanmıştır. Bunlardan bir tanesi Dünya Sağlık Örgütü (WHO\DSÖ) tarafından yapılan tanımlamadır. Buna göre hastaneler, organize olmuş tıbbi ve diğer profesyonel kadrolarıyla ayaktan ve yatarak 7/24 hizmet verilen sağlık kurumlarıdır. Aynı zamanda hastanelerde teşhis ve tedavi edici hizmetleri kullanılarak çeşitli akut, iyileştirici ve terminal bakım hizmetleri sunulmaktadır (WHO, 2018).

Bir diğer tanımlamada ise hastaneler, her türlü sağlık hizmetinin ekonomik ve sürekli olarak üretildiği, eğitim, araştırma ve halk sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, sağlık endüstrisi pazarında çevreden etkilenen ve çevreyi etkileyen, farklı türdeki girdilerin işlenip faydalı çıktılar haline dönüştürdüğü, kompleks, fiyatı yüksek ve kendisine has nitelikler gösteren bir hizmet işletmesi türü olarak ifade edilmiştir (Sonsuz, 2011: 9).

Başka bir tanımlamada da sağlık kurumlarının boyutu en fazla olan hastaneler, esas sağlık hizmeti olan tedavi hedefli sağlık hizmetleri ile beraber, koruyucu sağlık ve geliştirme hizmetlerinin de verildiği sağlık kurumlarıdır (Kurtulmuş, 1988: 232).

2.1.1.Hastanelerin Özellikleri

Hastanelere müracaat eden her hasta farklı teşhis ve tedavi özellikleri göstermektedir. Asıl amacı tedavi hizmeti üretmek olan hastaneler verdiği hizmetin

bütününü önceden tahmin etme imkânına sahip değildir. Bu sebeple sağlık işletmeleri için standart çıktı birimi bulmak zorlaşmaktadır.

Hastane hizmetlerine olan talebi yoğunlukla hekimler belirlemektedir ve hastanelerin sunduğu hizmetlerde talep esnekliği sifıra yakındır. Hastaneler taleplerde ki değişikliklere kısa zamanda uyum sağlamamakta ve bununla birlikte kapasite artırma veya azaltma uygulamalarına gidememektedirler (Tengilimioğlu vd, 2012: 177).

Sağlık hizmeti talebinin bu hizmeti tüketen tüketicilerden daha çok hekimler tarafından belirlenmesi sağlık hizmeti talebinin türev talep olmasına yol açmaktadır. Hekimin, hastanın mevcut sağlık durumunu daha iyi duruma getirmek için dahil olduğu uzmanlık durumu ile beraberinde kurumun teknolojik kapasitesi kendisini hastanın üzerinde etkili bir ajan konumuna getirmektedir. Ayrıca hekimin işlem başına ücret alması durumunda hasta üzerinde sunduğu hizmetten elde edeceği net kazancı maksimize edecek şekilde davranmasına bu da sağlık hizmet talebinin hekimce arttırılmasına yol açabilecektir (Kara ve Kurutkan, 2018: 54).

Ayrıca, hizmet organizasyonu açısından ele alındığında hastanelerin özellikleri diğer bazı özellikleri ise (Seçim, 1991: 19);

1. Hastaneler birer hizmet üreten organizasyonlarıdır.

Hastanelerde sunulan hizmetten faydalanan tüketiciler hastalardır. Tanı, teşhis ve tedavi için hizmet veren kuruluşlar olan hastaneler varlıklarını sürdürebilmek için hastalara verdikleri hizmeti kaliteli ve yarar sağlar şekilde sunmalıdırlar.

Hastalar tanı, teşhis ve tedavi konusunda yeterince bilgi sahibi değildir. Bu konuda hastayı korumak, kaliteli ve gerekli hizmeti vermek hastane personelinin görevidir (Yıldız, 2015: 7),

2. Hastaneler kompleks yapıda, belirgen-hareketli sistemlerdir.

Hastanedeki çok fazla işbölümü ve uzmanlaşma, yapısal, karmaşıklığa yol açan nedenlerinden birisidir. Bilhassa 20. yüzyılda tıpta ve teknolojiye görülen

büyük gelişmeler yeni mesleklerin ortaya çıkmasına ve tıpta ihtisaslaşmaya neden olmuştur. Bu gelişmelerin hastaneye etkisi hastanede hem personel, hem de hizmet birimleri sayısının hızlı bir şekilde artmasına sebep olmuştur. Hastanedeki karmaşıklığın diğer bir sebebi de kullanılan teknolojinin karmaşıklığıdır. Tıbbi teknolojinin hızla gelişmesi sonucu, teşhis ve tedavide kullanılan cihazlar, hem sayı olarak artmış hem de sadece uzmanların kullanabileceği bir özellik haline gelmiştir (Yükçü ve Yüksel, 2015: 566).

3. Hastaneler matriks yapıli organizasyonlardır.

Hastanelerde verilecek hizmetin fonksiyonlarına göre gruplandırılması ve bunun yanı sıra proje organizasyonu ile birlikte yürütülmesi sonucu ortaya çıkan organizasyon yapısına matriks organizasyon denir.

Hastane işletmelerinde verilen hizmetler sınıflandırılmış ve bu sınıflara uygun personellerce hizmet verilmesi sağlanmıştır. Hemşirelik hizmetleri, tıbbi sarf hizmetleri, ameliyathane hizmetleri şeklinde yapılan sınıflandırmalar fonksiyonel örgütlenmeye örnektir (Yıldız ,2015: 7).

4. Hastaneler 7/24 hizmet sunan organizasyonlardır.

Tedavi ihtiyacıyla hastaneye gelen insanların tedavisi kabul edilmek zorundadır. Bir kısım hastanın sürekli gözetim altında tutulması gerekmektedir. Bunların başında acil servis, yoğun bakım üniteleri gelmektedir. Bu nedenlerden dolayı hastaneler 7/24 hizmet vermek zorundadır (Yılmaz,1996: 60).

5. Hastaneler personelin büyük çoğunluğunu kadınların oluşturduğu organizasyonlardır şeklinde sıralanabilmektedir.

Hastane işletmelerinde insan gücünün büyük bölümünü, neredeyse üçte birini bayanlar oluşturmaktadır. Bu çalışanlar çoğunluğu hemşirelerden meydana gelmektedir. Bayan personelin bir özellik olarak değerlendirilmesinin nedeni, bayan personel arasında devir hızının yüksek olmasıdır. Akşam ve gece vardiyalarında, tatil günlerinde çalışılıyor olunması, özellikle bayan personel için bir takım zorluklara neden olmaktadır. Bu zorluklar; ulaşım zorlukları,

çocuklarının bakımı, karı-koca arasındaki huzursuzluklar bunlardan bazılarıdır. Bu sebeple evlendikten ve doğumdan sonra görevden ayrılmalara sık sık yaşanmaktadır ve buna bağlı olarak personel devir hızı yükselmektedir (Yıldız, 2008: 30).

Hastanelerin bu genel özelliklerinin yanı sıra hastaneleri diğer hizmet işletmelerinden ayıran birtakım kendine has özellikleri de bulunmaktadır. Bunlar;

- Hasta alacağı hizmetin özelliği hakkında bilgiye sahip değildir.
- Hasta sağlık hizmetini alıp almama konusunda seçme hakkına sahip değildir. Hizmet ihtiyacını hızlı bir şekilde gidermek ister.
- Hata payı yoktur. Hızlı, dikkatli ve kaliteli hizmet verilmesi gerekmektedir.
- Sağlık çalışanları hastaların psikolojik durumunu göz ardı etmeden hizmet verir. Bu durum memnuniyet durumunu doğrudan etkiler.
- Fiziksel şartları, binanın yapısı farklıdır. Temizlik sağlık işletmelerinde dikkat edilmesi gereken en önemli konulardandır.
- Bir hastanın ve hastalığının tedavisi ile birden fazla sağlık personeli ilgilenir (Yıldız, 2015: 8).

2.1.2. Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler çok yönlü hizmet veren kuruluş olması sebebiyle farklı türde sınıflandırmalar mevcuttur. Bunlar (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 119):

1. Mülkiyetine göre
2. Eğitim statüsüne göre
3. Hizmet türüne göre
4. Büyüklüğüne göre
5. Hastaların yatış süresine göre
6. Akreditasyon durumuna göre
7. Dikey bütünleşme basamağına göre şeklindedir.

2.1.2.1. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler

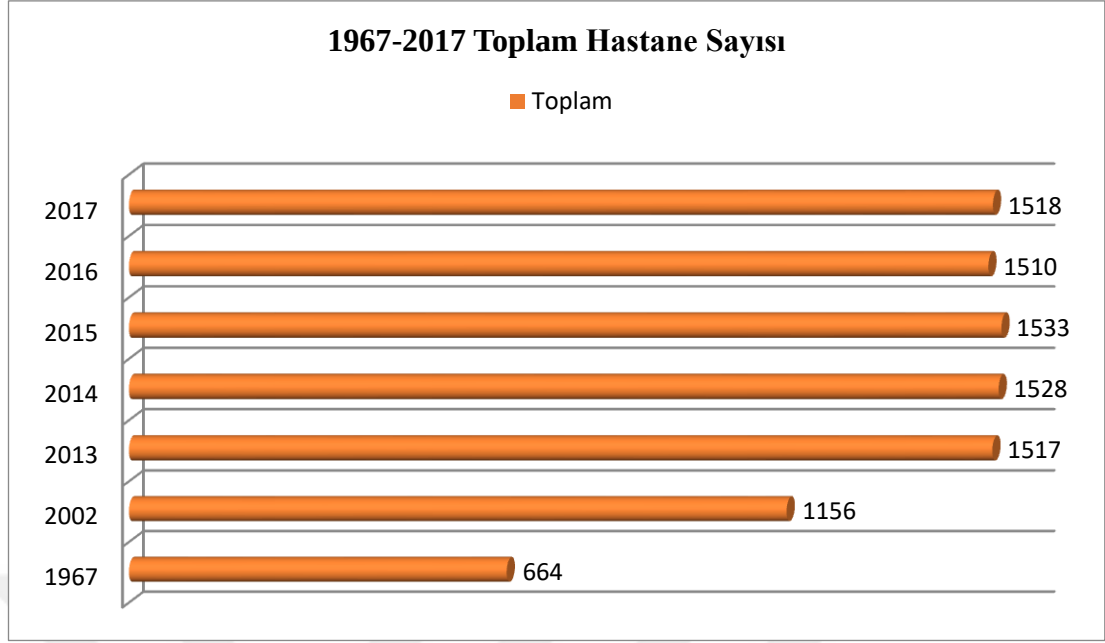
Mülkiyet durumu hastanelerin hangi kurum ve/veya kuruluşların bünyesinde olduklarını göstermektedir. Ülkemizde en etkili sağlık hizmeti veren kurum Sağlık Bakanlığı'dır. SGK'ların (Sosyal Güvenlik Kurumu), diğer Devlet Bakanlıklarının (Milli Eğitim Bakanlığı, Savunma Bakanlığı, Ulaştırma Bakanlığı), bazı kamu kuruluşları ve bazı belediyelerin de sundukları sağlık hizmetlerinin Sağlık Bakanlığı'na devredilmesi ile etkinliği daha da artmıştır. Bununla birlikte Üniversite Hastaneleri de önemli derecede sağlık hizmeti vermektedirler (Kurt, 2018: 86).

Tablo 1: Mülkiyet ve Sektörlere Göre Hastaneler

Yıllar	SB	Üniversite	Özel	Diğer	Toplam
1967	548	5	76	35	664
2002	774	50	271	61	1.156
2013	854	69	550	44	1.517
2014	866	69	556	37	1.528
2015	865	70	562	36	1.533
2016	876	69	565	-	1.510
2017	879	68	571	-	1.518

Kaynak: TÜİK, 2018

Tablo 1'de mülkiyetlerine göre hastane sayıları incelendiğinde 1967 yılında Sağlık Bakanlığı hastaneleri hizmet sunumunun çoğunluğunu karşılarken 2017 yılında özel hastane sayılarında artışlar meydana geldiği görülmektedir.



Şekil 1: 1967-2017 Yılları itibariyle Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı, TÜİK, 2018

Şekil 1’de 1967 yılında 664 olan toplam hastane sayısı 2017 yılında 1.518 sayısına ulaştığı görülmektedir.

Tablo 2: Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2017

Bölge Adı	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel	Toplam
Marmara	188	27	258	473
Ege	118	7	69	194
Batı Anadolu	73	13	52	138
Akdeniz	81	8	88	177
Orta Anadolu	72	4	23	99
Karadeniz	163	4	31	198
Kuzeydoğu Anadolu	52	2	5	59
Ortadoğu Anadolu	54	3	16	73
Güneydoğu Anadolu	78	3	47	128
Toplam	879	68	571	1.518

Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2017

Marmara bölgesi hastanelerinde hizmet sunumunun çoğunluğunu özel hastaneler karşılamaktadır. Bunun en hastanelerin büyük bir payı İstanbul iline aittir. Toplam 473 hastaneyle hizmet veren Marmara bölgesinin en fazla hastaneye sahip olan bölge olduğu görülmektedir.

2.1.2.2.Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Bu grupta yer alan hastaneler eğitim hastaneleri ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler şeklinde iki kısma ayrılmaktadır. Eğitim hastaneleri, teşhis ve tedavi hizmetlerinin dışında hekimlere uzmanlık eğitimi ile beraberinde sağlık hizmetlerine yönelik eğitim ve araştırmaları da kapsamaktadır (Ağyar, 2006). Eğitim amaçlı olmayan hastaneler ise, sundukları teşhis ve tedavi hizmetlerinin yanı sıra az da olsa uygulamaya yönelik olarak sağlık personelinin eğitimine katkı sağlamaktadır (Kurt, 2018: 87).

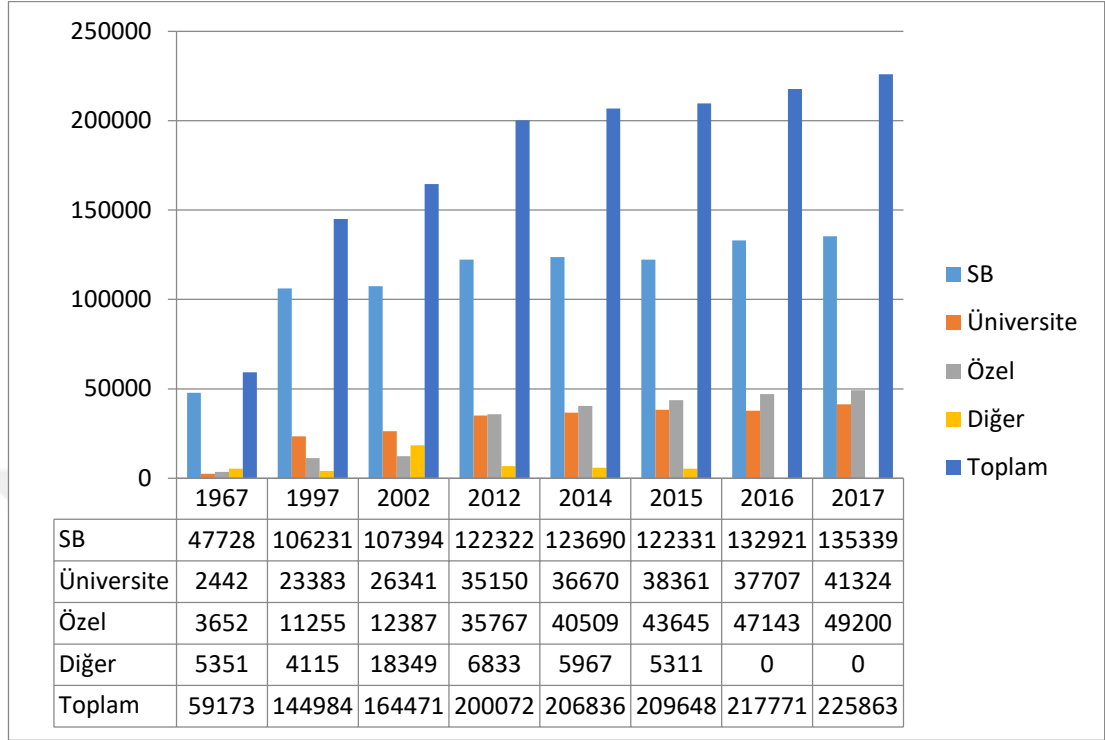
2.1.2.3. Hizmet Türüne Göre Hastaneler

Verilen hizmet türüne göre hastaneler genel hastaneler ve özel dal hastaneleri olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Genel hastaneler, her türlü acil vaka ile yaş, cinsiyet farkı gözetmeksizin herkesi kabul eden hastanelerdir. Özel dal hastaneleri ise belirli cinsiyet, belirli hastalık türlü sınırlı hizmet veren hastanelerdir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 120).

2.1.2.4. Büyüklüklerine Göre Hastaneler

Hastanelerin büyüklüğü belirlenirken kullanılan başlıca ölçütler; yatak sayısı, personel sayısı, ve hasta gün sayısıdır. Bunların arasında en fazla kullanılan ölçü yatak sayısıdır. Buna göre bu grupta yer alan hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üzeri olmak üzere yedi kısma ayrılabilir (Kavuncubaşı ve Yıldırım 20012: 120).

Tablo 3: 2002-2017 Yılları Arası Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane Yatağı Sayısı



Kaynak: Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2017

Yukarıdaki şekilde 1967 yılında 59.173 olan yatak sayısı 2017 yılında artış göstererek 225.863 sayısına yükselmiştir. 2017 yılında Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin 135.339, üniversite hastanelerinin 41.34, özel hastanelerin ise 49.300 hastane yatağına sahip olduğu saptanmıştır. Diğer grubunda gösterilenler de Milli Savunma Bakanlığı ve Belediye Hastanelerinin kapatılması sebebiyle 2016 yılından itibaren bu kategori bulunmamaktadır.

2.1.2.5. Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler

Hastaların yatış süresine göre hastaneler akut ve kronik bakım hastaneleri olmak üzere iki kısma ayrılabilir. Kısa süreli bakım gerektiren (akut bakım) hastanelere Devlet Hastaneleri örnek olarak verilebilir, uzun süreli bakım gerektiren (kronik bakım) hastanelere ise, psikiyatri hastaneleri ve kemik hastaneleri vb. örnek verilebilir (Seçim, 1991: 78).

2.1.2.6. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Akreditasyon JCI kuruluşu aracılığıyla, sağlık kuruluşlarının sundukları hizmetin hepsinin kalitesini iyileştirmek ve sürekliliğini devam ettirmek amacıyla tasarlanmış standartları karşılayıp karşılamadığının değerlendirdiği bir süreçtir. Hastaneler genellikle akredite edilme durumlarına göre sınıflandırılır. Türkiye’de geçerli olmayan bir sınıflamadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 120).

2.1.2.7. Dikey Bütünleşmeye Göre Hastaneler

Dikey bütünleşme hastanelerin basamaklardaki konumudur. Bu sınıflandırma üç basamakta incelenmektedir. Bunlar; birinci, ikinci ve üçüncü basamak hastanelerdir. Birinci basamakta yer alan hastanelerde genelde poliklinik servisi tabanlı hizmet sunulmakta; ikinci basamakta yer alan hastanelerde, kısa süreli yatarak tedavi hizmeti gerektiren hizmetler sunulmak ve üçüncü basamakta yer alan hastanelerde ise, birinci ve ikinci basamakta yer alan hastanelerde tedavi olma imkanı bulunmayan hastalıkların tedavisi ile ilgili olup, oldukça uzmanlaşmış hizmetler sunulmaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 121).

2.1.3. Türkiye'de Sağlık Hizmetleri Finansmanı

Türkiye’de sağlık sisteminin finansman yapısının karışık bir örgüye sahip olduğu söylenebilir. Türkiye’de sağlık hizmetlerinin finansmanı önemli çapta devlet bütçesi tarafından karşılanmaktadır. Sağlık Bakanlığı’nın görevi sağlık hizmetlerinin organizasyonunu, planlanmasını, yönlendirilmesi ve denetlenmesini sağlamaktır. Türkiye’de birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetini sunan en önemli kamu kurumu Sağlık Bakanlığı’dır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2012: 74).

Türkiye’de sağlık hizmetleri finansmanı devlet bütçesi, sosyal sağlık sigortası, özel sigorta ve halkın katkılarıyla karşılanmaktadır. Türkiye’de 2002 yılında GSYİH 350.476 milyon TL iken bu rakam 2017 yılında 2.404.000 milyon TL’ye yükselmiştir (SB Faaliyet Raporu, 2017: 73).

Tablo 4: Sağlık Bakanlığı Finansmanının GSYİH İçerisindeki Payı (Milyon TL)

Sağlık Bakanlığı Finansmanının GSYİH İçerisindeki Payı (Milyon TL)					
Yıllar	GSYİH	Sağlık Bakanlığı	Global Bütçe Merkezi Yönetim	Bütçe Harcaması Toplam	GSYİH İçindeki Payı (%)
2002	350.476	2.583	2.510	5.093	1,5
2003	454.781	3.955	3.076	7.031	1,5
2008	950.534	11.094	8.099	19.193	2
2014	1.747.362	21.745	19.499	41.244	2,4
2015	1.963.000	24.032	23.323	47.355	2,4
2016	2.207.000	28.890	26.709	55.599	2,5
2017	2.404.000	31.741	32.971	64.712	2,7

Kaynak: SB Faaliyet Raporu, 2017: 73

2.1.4. Hastane İşletmelerinde Fiyatlandırma ve Maliyetleme

Kamu hastaneleri ve özel hastanelerin hesaplama faaliyetlerindeki büyük farklılıklardan biride fiyatlandırma ve maliyetleme çalışmalarında ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere devlet hastanelerinde uygulanacak fiyatlar Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmektedir ve hükümet veya politika değişikliklerine bağlı olarak bu fiyatlar değişebilmektedir. Maliyetler açısından ise oldukça karmaşık bir yapı karşımıza çıkmaktadır. Fiyatlarlar belirlenirken maliyetlerin yeterince göz önüne alınmaması çoğu devlet hastanesinin zarar etmesine neden olmaktadır (Çam, 2008: 25).

Hastane işletmelerinde fiyatlandırma ve maliyetleme yapılırken ön plana çıkan 2005 yılında yürürlüğe giren iç kontrol kavramıdır. Özel hastanelerde diğer özel kurumlarda olduğu gibi finansal kontrol ve denetimlerde finans departmanı veya işletme yönetimi tarafından birçok uygulamalar yapılmaktadır. Özellikle yönetim muhasebesi uygulamaların birçoğu özel hastanelerde uygulanmaktadır. Bu uygulamaların çoğu iç kontrolü sağlamak ve finansal yöneticilerin ileriye yönelik olarak yapacakları finansal planlarda ve alacakları finansal kararlarda büyük rol oynamaktadır.

Mali ve iç kontrolün sağlanmasına yönelik bu uygulamaları devlet hastanelerinde görülmemesi neredeyse olanaksızdır. Bunun en büyük sebebi hiç

kuşkusuz devlet hastanelerin kâr amacı gütmemesinden kaynaklanmaktadır. Devlet hastanelerinin kâr amacı gütmemesi bu işletmelerde mali ve iç kontrolün yapılmayacağı anlamına gelmemektedir.

İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki yönetmeliğin 4. ve 10. maddesinde iç kontrol ve ön mali kontrolün kapsamını açıklamaya yöneliktir. İlgili maddenin 10. maddesine göre ön mali kontrolün kapsamı şu şekilde açıklanmaktadır:

Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu kapsamında harcama birimleri ve malî hizmetler birimi aracılığıyla yapılır. Ön malî kontrol, harcama birimleri aracılığıyla yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden meydana gelir. Malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilecek olan ön malî kontrol, Usul ve Esaslarda belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim aracılığıyla yapılması öngörülen kontrollerinden meydana gelir. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi aracılığıyla idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, detaylı harcama veya finansman programları, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden denetime tabi tutulur. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir.

İlgili yönetmeliğin 4. maddesinde ise iç kontrolün kapsamı ve amaçları açıklanmıştır. Buna göre;

İç Kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin güvenilir ve zamanında üretilmesini sağlamak üzere idare aracılığıyla meydana gelen organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimini ele alan malî ve diğer kontrollerin bütünüdür.

Ön Malî Kontrol: İdarelerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine bağlı malî karar ve işlemlerinin; idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama programı, finansman programı, merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer malî mevzuat hükümlerine uygunluğu ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması yönlerinden yapılan kontrolünü kapsamaktadır (Çam, 2008: 27).

2.1.5. Hastane İşletmelerinde Mali Yöneticiler

Cumhuriyet öncesi dönemde Osmanlı devletinde hastanelerin yönetimi özel bir organizasyonla gerçekleştirilmekteydi. Hastanelerde tıbbi hizmetlerin yönetiminden başhekim, tıbbi hizmetler dışında kalan hizmetlerin yönetiminden ise “tırmarhane ağası, “bimarhane ağası”, “hastane nazırı” veya “müdür-i hastane” unvanı verilen hastane yöneticileri sorumluydu. Bu yapılanma içerisinde tıbbi hizmetler ve idare hizmetler birbirinden ayrılarak yürütülüyordu (Akar vd, 2003: 5).

Bu yapılanmadan Cumhuriyet dönemi ile birlikte vazgeçilmiş hastanelerdeki yönetim sisteminde hekim (üretim yöneticisi) ağırlıklı bir yapı haline gelmiştir. 1960’lı yıllarda planlı kalkınma dönemlerinde Türkiye’de hastanelerde profesyonel yöneticilerce yönetilmeleri gereği vurgulanmıştır(Akar, vd, 2003: 5).

2000’li yıllarla birlikte kar amacı olan hastanelerde finans bölümü adı altında departmanlar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu departmanların başında da finansal veya mali yöneticiler görev almaktadır. Yapılan çalışmalarda bu yöneticilerin yetki ve sorumlulukları giderek artmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen hastanelerde finansal kararların alınmasında ve uygulanmasında daha karmaşık bir yapı hakimdir. Sağlık Bakanından başlayan bu yapılanmada hastanelerin faaliyet alanına göre çeşitlilik göstermektedir. Yataklı tedavi hizmeti veren bir kamu hastanesinde mali yönetim açısından yapılanmanın nasıl olacağı Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliğince düzenlenmiştir. Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliği 8. ve 9. maddelerine göre başhekim, birinci derece imza yetkisine sahip en büyük ita amiridir. Başhekim idari işlerden doğrudan, muhasebe işlemlerinin, ayniyat ve ambar işlerinin düzenli olarak yürütülmesi açısından döner sermaye saymanı ile ortak sorumluluk taşır (Çam, 2008: 24).

Hastane işletmelerinde döner sermaye işletmelerinin saymanlık görevleri Maliye Bakanlığınca belirlenecek döner sermaye saymanlıklarınca yerine getirilir. Döner sermaye işletmelerinin mali ve muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığınca atanacak muhasebe yetkilisi ile saymanlık personeli aracılığıyla uygulanmaktadır (Akbulut vd, 2013: 72).

Muhasebe işlerinin düzenle yürütülmesi, alacakların takibi, ödenek ayarlamaları, tahakkuk evraklarının kontrolü, aylık mizanlar, bütçe, bilanço ve kâr zarar cetvellerinin düzenlenmesi, vezne işlerinin düzenlenmesi gibi görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Madde (md) 10 ve 11'e göre sorumlu saymanın atanması Sağlık Bakanlığı'nın teklifi üzerine Maliye Bakanlığı'nca yapılır.

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliği ilgili maddelerine göre Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde döner sermaye faaliyetlerin yürütülmesinde tahakkuk memuru, sayman yardımcısı, veznedar, ayniyat saymanı, ambar ve depo memurları da görev almaktadır. Görüldüğü gibi kâr amacı gütmeyen hastanelerde finansal faaliyetlerin yürütülmesinde Sağlık Bakanından başlayıp, döner sermaye saymanına kadar uzanan karmaşık bir yapılanma hakimdir. Bu yapılanmadaki kişilerin farklı yetki ve sorumlulukları, finansal faaliyetlerin başarıya ulaşmasında koordineli bir şekilde kullanılmalıdır (Çam, 2008: 25).

2.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi

İşletmelerde özellikle dış raporlama gerekliliklerini yerine getirmek için stok değerlemesine yönelik maliyetlerin bir araya getirilmesiyle ilgili olan maliyet muhasebesi kavramı (Drury, 1992:17) çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bir tanıma göre, yönetim muhasebesinin bir alt dalı olan maliyet muhasebesi, malların üretilmesi veya hizmetlerin sunulmasında değişimi yapılan veya tüketilen kaynakların ölçülmesi için tasarlanmıştır. Bir diğer tanımlamaya göre, maliyet muhasebesi, maliyetlerin ve standartların maliyetlerle karşılaştırılması yoluyla maliyetlerin belirlenmesi ve kontrol edilmesi için maliyetlendirme ilkelerinin, tekniklerinin ve yöntemlerinin uygulanmasını içerir. Yönetim Muhasebesi Tüzük Enstitüsü (CIMA/The Chartered Institute of Management Accounts)'ne göre ise, maliyet muhasebesi "bütçelerin, standart maliyetler ve operasyonların, süreçlerin,

faaliyetlerin veya ürünlerin fiili maliyetlerinin oluşturulması ve değişikliklerin, varyansların, kârlılığın veya fonların sosyal kullanımının analizi" olarak tanımlanmakta ve bu sayede işletmeler için üretilen ve tüketilen mal veya hizmetlere ilişkin önemli bilgiler sağlanmaktadır (Dutta, 2005: 1).

Sağlık işletmelerinde ise maliyet muhasebesi, bir kuruluşun maruz kalacağı maliyetlerin tahmin edilmesi ve sınıflandırılması sürecidir.

Bu maliyetler organizasyonel veya departman düzeyinde analiz edilebilir, ancak aynı zamanda hizmete veya bireysel hasta seviyesine göre de analiz edilebilmektedir. Bu açıdan, maliyet muhasebesinin sağlık işletmelerinin tüm seviyelerinde önemli bir rol oynadığı ifade edilebilmektedir (Carroll ve Lord, 2016: 174).

2.2.1. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi

Hastane işletmeleri maliyet muhasebesi yönetimi kapsamında değerlendirilen mali bilgilerden faydalanarak, ortaya çıkan hizmet maliyetlerinin değerlendirmesini yapan ve bunun neticesinde hastane işletmesi yöneticilerinin alacakları finansal kararlara rehberlik etmeye yardımcı olan çalışmalar da hastane maliyet analizi olarak ifade edilebilmektedir. Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi ve maliyet analizleri bir arada olduğundan bir bütün olarak değerlendirilmektedir (Ağırbaş vd.,2012: 104).

Maliyet analizi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin tahsis edilmesi tekniğidir. Ayrıca, hastane tarafından sunulan hizmetlerin maliyetlerini elde etmek için mevcut hesaplardaki verileri veya bilgileri manipüle etme veya yeniden düzenleme işlemidir. Mali yönetim teknikleri olarak, maliyet bulma ve analiz, operasyonlar ve altyapı yatırımları hakkında daha bilinçli kararlar almak için gerekli verileri sağlamaya yardımcı olur. Doğru yapılandırılmışsa, maliyet verileri, maliyet performansı ile operasyonel performans hakkında bilgi sağlayabilir.

Bu bilgi, olabildiğince hızlı çözüm bulunmasını gerektiren sorunlu alanları belirlemek için bütçelenmiş performans beklentileri ile karşılaştırılabilir.

Buna ek olarak maliyet bilgisi (hem birim hem de toplam), gelecekteki bütçeleri planlamakta (verimliliğin bir göstergesi olarak) ve hasta hizmetlerine yönelik bir ücret tarifesini oluşturulmasında yardımcı olur. Maliyet analizi, hem doğrudan hem de dolaylı maliyetleri uygun maliyet merkezine doğru bir şekilde tahsis etmedikçe, bir hastane, maliyetler ile gerçekçi bir şekilde bağlantılı olan hizmet satış fiyatını belirleyemez (Shepard, vd.,2000: 6).

Etkin bir hastane yönetiminin sağlanması ve maliyetlerin kontrol altında tutulmasına yönelik olarak uluslararası alanda yapılan ilk çalışma 1994 yılında başlatılmıştır. WHO, UNICEF ve Ağa Han Vakfı ile birlikte üçüncü dünya ülkelerindeki sağlık kurumlarının geliştirilmesine yönelik programlar başlatmış ve bu çalışmalar 1997 yılında tamamlanmıştır 1999 yılında ise teorik olarak geliştirilen programların uygulamasına geçilmiştir. 2000 yılından bu yana pek çok gelişmekte olan ülkede bu programlar dâhilinde yetiştirilen hastane yöneticileri, yine bu programlarda geliştirilen “Hastane Maliyet Muhasebesi Sistemini” kullanmaktadırlar. Bu sistem, sağlık kurumlarındaki değişik düzeylerde görev yapan yöneticilere, maliyet analizi kullanılarak nasıl etkin kararların alınabileceğini göstermektedir. Bu sistem her ülkenin 25 kendi iç yapısına göre hastane maliyetleme stratejilerini ve metotlarını geliştirmesine yardım etmektedir (Güzel, 2012: 25).

2.2.2. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinin Kullanım Amacı

Sağlık hizmeti sunan hastane işletmeleri, sundukları hizmetlerin kâr amacı ikinci planda olsa da hastanelerin mali yönden zarar etmeden faaliyetlerine devam etmeleri için, diğer işletmeler gibi maliyet hesaplarını yapmaları ve gereken önemi vermeleri gerekmektedir. Hastaneler en iyi sağlık hizmetini az maliyetle sunmayı hedeflemeleri şarttır. Gelir ile giderlerini dengede tutmaları gerekmektedir. Maliyetlerin hesaplanması, hastane yöneticilerinin hastanedeki harcamaları kontrolü altına almakla, bütçe ayarlamakla gelecek dönemler için yapılacak yatırımların planlanmasında ve hastaneye ilişkin önemli kararların alınmasında güvenilirlik sağlayan bir yöntemdir (Tosun, 2016: 22).

Hastane işletmelerinde maliyet analizinin amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Piersiala 2017: 216);

- 1) Hastane işletmelerinin birim ve toplam maliyetlerine ilişkin bilgiye ulaşmak
- 2) Maliyetlerin düzeyini ve yapısını şekillendiren etmenleri ortaya çıkarmak
- 3) Finansal kaynakların tahsisi ile ilgili doğru kararların alınmasını sağlamak Bir hastanede, yeni tıp teknolojilerinin uygulanması, faaliyet planlarının hazırlanmasını sağlamak
- 4) Her bir maliyet merkezinin sonucunun toplam finansal çıktının paylaştırılması ile birlikte değerlendirmek
- 5) Bireysel veya sektörel birimlerin maruz kaldığı ve elde edilen faaliyet sonuçlarını kontrol etmek
- 6) Bir hastanede operasyonunun etkinliğini artırmak için hali hazırda kaynakları kullanmanın geçerliliğini test etmek ve değerlendirmek
- 7) Tüm hastane çalışanlarına maliyet eğitimi olanağı sunmaktır.

Ayrıca elde edilen maliyet bilgileri ile hastane işletmesi yöneticilerinin yaptıkları analizlerin temel amaçları şöyle sıralanabilir:

1. Üst yönetime finansal etkinlerin değerlendirilmesi ve denetlenmesi için bilgi vermek
2. Hastane işletmesi yöneticilerine daha etkin yönetsel özerklik tanımak,
3. Hastane işletmesi yöneticilerinin verimini değerlendirmek ve daha çok verimli olabilme olanaklarını araştırmak ve hastanenin iyileşmesi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,
4. Maliyetleri minimize etmek
5. Gelecekteki finansal planlamalara yardımcı olmak ve tedavinin nitelik ve niceliğini azaltmadan maliyetleri aynı düzeyde tutabilmek olarak sıralanabilir (Kısakürek, 2010: 233).

2.2.2.1. Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinin Önemi

Sağlık bakım hizmetlerinin arzının yüksek maliyetli olması, talebin tüketici tarafından belirlenmemesi ve tesadüfi olması, talep esnekliğinin genellikle katı olması, ikamesinin olmaması ve toplumsal nitelikli olması vb. özelliklerinden dolayı; hastane işletmesi yöneticilerinin hizmet sunma politikalarını belirlerken kalite,

verimlilik, etkililik, maliyet gibi genel ekonomik kavramlara ağırlık vermelerinin önü açılmıştır (Recep, 2012: 30).

Hastane işletmelerinde gerçekleştirilen yönetim faaliyetlerinde bilgi elde etmenin önemi oldukça fazladır. Herhangi bir konuda alınacak kararlarda etkili olmak, o konudaki mevcut bilgilerin niceliği, niteliği ve günceliği ile ilişkilidir. Bu anlamda, maliyet muhasebesi, hastane işletmesi yöneticilerine hastane ile alakalı finansal bilgiler sunmayı hedefleyen ve yöneticilerin etkili kararlar almasına yardımcı olan önemli bir yönetsel araçtır (Ağırbaş ve Erkol, 2011: 88).

Türkiye’de sağlık hizmetinin, kamu hizmeti olduğu düşüncesiyle hastanelerde maliyetlerin belirlenmesine gereken önem verilmemektedir. Oysa kamu kuruluşlarında da ekonomik konjonktür içinde verimli çalışma zorunluluğu vardır. Organizasyon yapısı merkezi, yerinden yönetim (özerk) ya da ne olursa olsun mali analiz kaçınılmaz bir gerekliliktir. Bunlardan merkezi ve özerk yapı içinde planlamayı kılmak için maliyet analizi daha da önem kazanmaktadır. Ülke genelinde sağlık hizmetinin yeterli düzeyde olmadığı, koruyucu sağlık hizmetine oranla tedavi edici sağlık hizmetinin geliştiği açıktır. Ayrıca, hastanelerde verilen hizmetin de verimlilik ve etkinlikten uzak, yeterince denetlenemeyen bir durumda olduğunca gerçektir. Sağlık hizmetinde eldeki olanaklarla en verimli ve en etkin bir biçimde geleceğe yönelik planlamaların yapılması bir zorunluluktur. Bunun için de maliyet analizleriyle hizmetlerin ne şekilde, hangi olanaklarla, ne ölçüde etkin üretildiğinin araştırılması ve boyutunun ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Ekonomik gelişmişlik düzeyleri yüksek, tıbbi teknoloji üreten ülkelerde bile konuya ilişkin plan ve programlar yararlanılmaktadır. Oysa hastanelerde maliyet analizinin tam olarak uygulanmadığı Türkiye’de, sınırlı olan kaynakların etkin bir şekilde kullanımı için bu analizler yaşamsal bir önem kazanmaktadır (Yüksel, 1996: 126),

Ayrıca kamu hastanelerinde sunulan hizmetlerin satış fiyatları genellikle belirlenememektedir. Bu bağlamda maliyet bilgi sistemi bu işletmeler için büyük öneme sahiptir (Akbulut, 2017: 11)

2.2.2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinin Faydaları

Yönetici açısından idari kontrolde etkinliği ve doğru karar üretmeyi sağlama yönünden maliyet analizinin aşağıdaki yararları bulunmaktadır;

- Alternatiflerin belirlenmesi,
- Atıl kapasitenin giderilmesi,
- Malzeme kullanımının denetim altında bulundurulması,
- Verimsiz yatırımların önlenmesi,
- Gereksiz masrafların yok edilmesi,
- Personelde ekonomik düşünme alışkanlığının oluşturulması,
- Faaliyetlerin daha önceki yıllarla kıyaslanma olanağının bulunması,
- Hastaneler arası kıyaslama olanağını sağlaması (Gerekli, 1996: 127).

2.2.2.4.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinde Yaşanan Sorunlar ve Nedenleri

Türkiye’deki hastane işletmelerinde gerçekleştirilen maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik ortaya çıkan sorunlar ve etkili ve verimli bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulamamasının nedenleri aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir (Özgülbaş ve Tarcan, 2013: 44):

- Türkiye’de maliyet muhasebesi uygulamalarına yönelik ulusal standartların tam olarak oluşturulamaması.
- Hastane işletmelerine ait maliyet muhasebe standartlarının bütünüyle meydana getirilmemesi.
- Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesinin zorunlu olmaması ve uygulamaların esnek olması.
- Hastane işletmelerinin gerekmedikçe maliyet analizine başvurmamaları.
- Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerde son yıllarda bir ödeme yöntemi olarak Tanı İlişkili Gruplar (TİG) modelinin benimsenmesiyle maliyet muhasebesi sistemlerinde de yapılanmaya gidilmiş, çalışma ve eğitimler gerçekleştirilmiştir. Ancak, henüz Sağlık Bakanlığı hastanelerinin tamamı TİG uygulamasına geçememiş ve bu yüzden maliyet sistemleri işlevlerini sağlıklı olarak yerine getirilmemesi

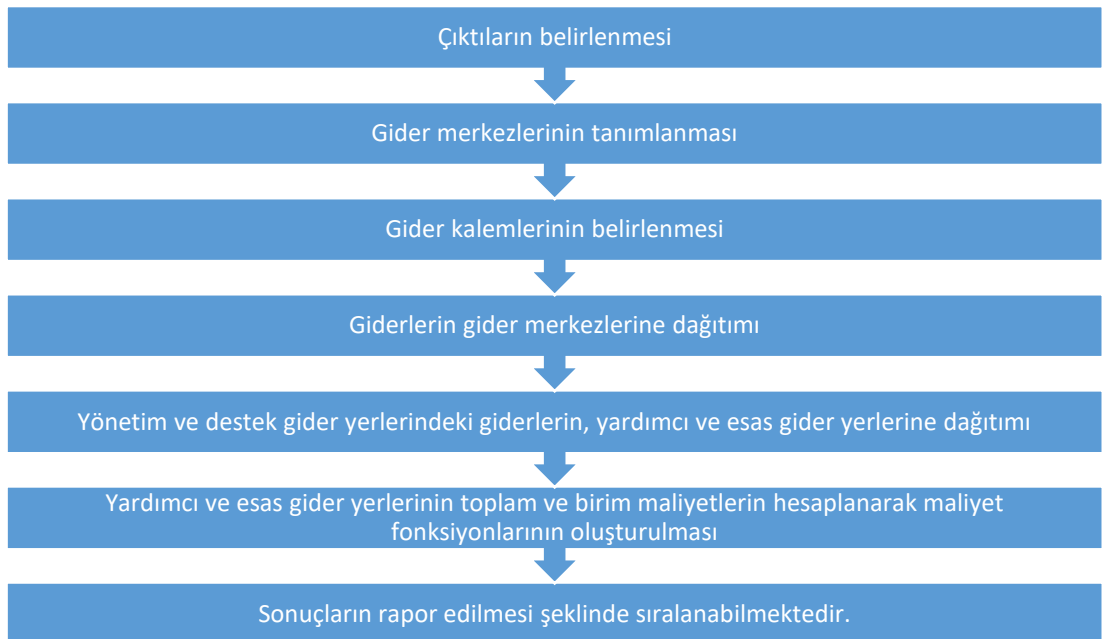
- Üniversite hastanelerinde maliyet yönetimine gereken önem verilmemekte ve bir maliyet muhasebesi sisteminin bulunmaması
- Bazı özel hastanelerde maliyet analizine ilişkin çalışmalar görülse de tamamına yakın bir kısmında bilimsel anlamda bir maliyet sisteminin bulunmaması
- Maliyet analizi süreci hastane işletmelerinde diğer sektörlerdeki işletmelerden farklı ve uygulanması daha güç olması
- Kamu ve özel hastanelerde maliyet analizlerini yapacak nitelikte insan kaynağı yok denecek kadar az olması
- Kamu hastaneleri ve özel hastanelerde finansal yöneticiler yeterli değildir.
- Hastane işletmelerinde maliyet analizleri gerçekleştirmekte kullanılabilecek tedavi standartları ya da protokolleri mevcut olması
- Hastane işletmelerinde klinik maliyetlendirme standartları bulunmaması
- Hastane işletmelerinde otomasyon sistemleri kullanılsa da, otomasyon sistemine girilen verilerin maliyet analizi yapmayı kolaylaştıracak şekilde olmamasından dolayı giderlerin fonksiyonel olarak ayrıştırılmasında zorluklar yaşanması
- Hastanelerin genel ve maliyet muhasebesi otomasyon sistemleri ile ilgili yazılım, donanım ve teknoloji yetersizlikleri ve eksiklikleri söz konusu olması
- Hastane işletmelerinde en az hizmet maliyetleri kadar sermaye maliyetlerinin de ölçümü oldukça gereklidir, ancak kamu hastanelerinde sermaye maliyeti ölçülmemektedir. Buna karşın, özel hastanelerde sermaye maliyetinin ölçülememesi
- Özel hastanelerde gerçekleşen bina ve demirbaş amortisman giderleri oranı ile kamu hastanelerindeki amortisman giderleri oranları birbirinden farklı olması
- Öyle ki, kamu hastanelerinde sadece Döner Sermaye kaynakları ile alınan demirbaş ve binalara amortisman ayrılmaktadır. Genel Bütçe kapsamındaki demirbaşlara ve binalara amortisman gideri uygulanmayabilir.
- Kamu hastanelerinde birden fazla finansal yapı ve yönetimi bulunmaması

- Kamu hastanelerinde, Döner Sermaye ve Genel Bütçe/Özerk Bütçeye bağlı farklı işleyişlere sahip muhasebe ve finansal yönetim faaliyetlerinin bulunmaması.

2.2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi Aşamaları

Herhangi bir hastalığın tedavi maliyeti her durumda ve her hastada aynı olmamakla birlikte, o hastalığın tedavisinde kullanılan araç-gereç, işçilik ve diğer hizmetler de farklılık gösterebilmektedir. Bu türden farklılıklara rağmen, hastane işletmelerinde sunulan her bir hizmetin parasal (maddi) bir değeri vardır. Parasal bir değeri olmasından dolayı, bu işletmelerde maliyetler hesaplanarak girdi ve çıktılar kontrol edilebilir. Girdi ve çıktıların iyi bir muhasebe sistemi ile desteklenmesi, işletmenin başarısı açısından da oldukça önemlidir (Karaç, 2015: 50).

Gider yerleri hem ameliyathane ve poliklinikler vb. fiili olarak maliyetlere katılan bölümler olabilir hem de eğitim hizmetlerinde olduğu gibi maliyetlerin hesaplara atfedildiği hesap üniteleri de olabilir. Maliyet merkezi sınıflamalarında ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) gider yeri sınıflaması kullanılmaktadır (Karaca, 2015: 29). Maliyet analizi çalışması esnasında yapılan işlemler yedi başlıkla özetlenebilmektedir. Bunlar (Shepard vd., 1998: 7):



Şekil 2: Maliyet Analizi Aşamaları

2.2.4.Hastanel İşletmelerinde Maliyetlere Etki Eden Faktörler

Hastane işletmelerinde üretilen hizmetlerin maliyetlerini etkileyen temel faktörler kapasite kullanımı, hastane büyüklüğü, teknolojik yapı ve hizmet büyüklüğüdür.

2.2.4.1. *Kapasite Kullanımı*

Herhangi bir hastane işletmesindeki kapasite kullanımı göstergeleri, kapasite kullanım oranı (KKO) ve yatak devir hızıdır. KKO, belirli bir zaman diliminde (genellikle 1 yıl) fiili yatılan gün sayısının (fiili hasta günü) teorik hasta gün sayısına oranıdır ve hastanenin yataklarını (hizmet potansiyelini) ne kadar verimli kullandığını gösteren bir göstergedir (Özkan, 2014: 11).

2.2.4.2. *Hastane Büyüklüğü*

Hastane işletmelerinin büyüklüğü göstergesi olarak hasta günü sayısı veya hasta yatak sayısından yararlanılabilir. Geniş olarak kullanılan kriter ise hasta yatak sayısı toplamıdır (Koçyiğit, 2006:83). Hastane işletmelerinin büyüklüğüne göre kapasitesi de artacak ve daha çok hastaya hizmet sunarak gelirini yükseltmiş olacaktır. Kurumların gereğinde fazla büyük olması ile zaman kaybı, is gücü kaybı gibi dolaylı maliyetlere neden olması gibi kullanılmayan is gücü, donanım ve ekipmanlar atıl kapasiteye sebep olup maliyetleri yükseltebilmektedir (Kürkçü, 2015: 63).

2.2.4.3. *Teknolojik Yapı*

Maliyeti etkileyen faktörlerden biri de hizmet sunumunda kullanılan teknolojidir. Teknoloji kullanırken teknolojinin verimliliğini etkileyen faktörleri incelenerek, etkin ve verimli kullanılmasıdır. Bu faktörler; emek, enerji, materyal ve bakım onarım olmak üzere dört kısma ayırmak mümkündür (Kürkçü, 2015: 63).

- **Emek:** En son teknolojiyi kullanabilecek bilgi, beceri ve donanıma sahip iş gücüne sahip olunmasıdır.
- **Enerji:** Hastane işletmelerinde kullanılan enerji kaynaklarının ve alt yapısının kullanılacak yüksek teknoloji ile uyumlu olmasıdır.

- **Materyal:** Hastane işletmelerinde kullanılan teknolojiye uygun nitelik ve kalitede malzemenin kullanılmasıdır.
- **Bakım ve Onarım:** Hastane işletmelerinde kullanılan teknolojiye uygun bakım onarım işleyişi uygulanmalıdır.

2.2.4.4. Hizmet Kalitesi

Hastane işletmelerinde hizmetin kalitesi hasta ve çalışan memnuniyet oranının tespit edilmesi ile ölçülmektedir (Tatçı, 2016: 49). Hastane hizmetlerinin kalitesinin yüksek olması, hastaların zamanında sağlıklarına kavuşmalarında doğrudan ilişkilidir (Çatalca, 1994: 13).

2.3.Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Hastane işletmelerinde maliyet analizi yaparken farklı yöntemler kullanılarak hesaplanır. Geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan bu kategoriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 5 : Genel Maliyetleme Sistemlerini Sınıflandırması

Genel Maliyetleme Sistemlerinin Sınıflandırılması
Maliyetin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri
☐ Tam Maliyet Yöntemi
☐ Değişken Maliyet Yöntemi
☐ Normal Maliyet Yöntemi
☐ Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet Yöntemi)
Saptama Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri
☐ Fiili Maliyet Yöntemi
☐ Tahmini Maliyet Yöntemi
☐ Standart Maliyet Yöntemi
Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemleri
☐ Sipariş Maliyet Yöntemi
☐ Safha Maliyet Yöntemi
☐ İşlem Maliyeti (Karma) Yöntemi
Giderlerin Dağıtımına Göre Maliyet Yöntemleri
☐ Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi
☐ Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi

Kaynak: Büyükmirza, 1999: 238

2.3.1. Hastane İşletmelerinde Maliyetin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Maliyetlerin kapsamına göre maliyetlerin belirlenmesini baz alan maliyet yöntemleri olup, dört farklı bölüme ayrılarak ele alınmıştır.

2.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Üretim giderlerinin hepsinin maliyetlere yüklendiği maliyet yöntemidir. Bu yöntemde, maliyet unsurlarının tamamı değişken ya da sabit olduklarına veya kapasite kullanım düzeyine bakılmaksızın maliyetler arasına alınması nedeniyle birim maliyetler üretim miktarına bağımlı olarak farklılıklar gösterirler. Bu yöntemin üstünlüğü basit olmasıdır. Birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açması ve dönem kârlarında tutarsızlıklara yol açabilmesi ise yöntemin zayıf yönleri arasında sayılabilir (Ataç, 2009: 16).

Tam maliyet yöntemine göre, dönem içerisinde gerçekleşen bütün giderlerin tamamı yapılan üretimle ilişkilendirilir ve üretime yüklenir. Dolayısıyla bir üretim yerinde veya bölümünde ne kadar düşük kapasite ile çalışılırsa çalışılsın veya bir çalışma döneminin çok az bir kısmında üretim yapılmış olsun, “bir çalışma olduğu” için gerçekleşen bütün giderler üretim maliyetine eklenir ve sonuçta birim başına üretim maliyetleri de daha yüksek hesaplanır (Öz ve Bozdemir, 2007: 358).

2.3.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi

Bu sistem yalnızca değişken özellikleri olan giderler baz alınarak maliyet hesaplanır. Maliyetler hesaplanırken, maliyetlerin üretim miktarı ile olan bağlantıları esas alınır. Sabit özellikteki maliyet unsurları ise o dönemin gideri varsayılır ve sonuç hesabına aktarılır (Ertürk, 2012: 57).

2.3.1.3. Normal Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde de giderler sabit ve değişken olarak iki boyuta bölünmekte ve değişken giderlerin bütünü, sabit giderler ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmektedir. Kısaca direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerininin değişken tarafının bütünü, genel üretim maliyetlerinin (GÜM) sabit tarafı ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere

yüklenir. Boş kapasiteye kalan GÜM'nin sabit tarafı ise dönem gideri yazılarak sonuç hesaplarına yüklenir. Yöntem üretim hacmine bağlı olarak ortaya çıkan maliyet dalgalanmalarının önüne geçerek, dönemler arasında karşılaştırma yapılmasına olanak tanımaktadır (Recep, 2012: 8).

2.3.1.4. Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet)

Bu yöntemde de giderler direkt ve endirekt olarak iki kısma ayrılmakta ve sadece direkt giderler maliyete aktarılırken, endirekt giderler dönem gideri olarak yazılarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Kısaca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri maliyetlere yüklenirken, genel üretim giderleri dönem gideri sayılmaktadır. Fakat son zamanlarda genel üretim giderlerinin mamul maliyeti içindeki payının yavaş yavaş önem kazanması asal maliyet yönteminin uygulama alanını daraltmıştır (Mendi, 2014: 41).

2.3.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Hastane işletmelerinde yararlanılabilecek maliyet hesaplama yöntemleri, giderlerin saptanma zamanına göre; fiili maliyet yöntemi, standart maliyet yöntemi ve tahmini maliyet yöntemi olmak üzere üç farklı şekilde yapılmaktadır.

2.3.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Fiili maliyet yöntemi, üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra gerçekleşmiş maliyet verileri uyarınca mamul maliyetlerini hesaplayan bir maliyet yöntemidir. Tarihi veya gerçek maliyet olarak da bilinmektedir. Bu yöntem temel olarak diğer yöntemlerin doğruluk boyutunu değerlendirmek için dönem sonunda uygulanan bir yöntemdir. İşletmelerde sadece yasal muhasebe kayıtlarının düzenlenebilmesi için fiili maliyet yönteminin tek başına kullanmak yeterli olacaktır (Tüfekçi, 2017: 35).

Hastanelerde fiili maliyetlere örnek olarak, hekim ve sağlık personeline ödenen ücretler verilebilir (Akbulut, 2017: 28).

2.3.2.2.Tahmini Maliyet Yönetimi

Mamul maliyetlerini, daha önceden tahmin edilmiş üretim giderlerinin miktarına göre saptar kayıt yapar. Gelecekte olması gereken, ya da olması beklenen maliyetlerin ne tutarda olacağı geçmiş deneyimler ve yıl içi beklentiler hesaba katılarak belirlenir (Büyükmirza, 1999: 240)

2.3.2.3.Standard Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet tekniği gibi üretim gerçekleşmeden önce geçmiş verilere göre maliyet tespit edilmektedir. Ancak, tahmini maliyetten değişik tarafı, yararlanılan maliyet verileri “olması beklenen” maliyetleri değil, “olması gereken” maliyetleri baz almaktadır.. Bu bakımdan standart maliyet yönteminin değerlendirilmesi halinde maliyet verileri, bilimsel yöntem ve tekniklerden faydalanılarak öncesinden belirlenir (Biçici, 2016: 39).

2.3.3.Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin saptanmasına yönelik maliyetleme yöntemlerinin seçiminde işletmenin hangi üretim koşullarıyla ve teknikleriyle üretim yapıldığına bağlı olarak üç kısımda incelenebilir (Yükçü, 2015: 347).

2.3.3.1.Sipariş Maliyet Yöntemi

Birbirinden farklı tür veya nitelikteki mamulleri üreten ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde tamamlayan üretim işletmelerinde, maliyetlerin sipariş bazında takibini sağlayan yöntemdir. Üretim tekniği açısından, bir maliyet hesaplama şeklidir. Bu yöntemde temel esas, her bir siparişin maliyetinin ayrı olarak izlenmesidir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 316)

Bu yöntemde hastane işletmelerinde, her hasta ayrı bir sipariş olarak ele alınır ve her hasta için ayrı bir sipariş tertip edilir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri uygun dağıtım anahtarlarıyla siparişlere yani hastalara yüklenir. Tüm işlemler tamamlandığında sadece hastanın kendisine ait maliyetleri hesaplanmış olur (Akbulut, 2017: 29)

2.3.3.2. Safha Maliyet Yöntemi

Safha maliyet yöntemi birbiri ardına ve bağlı aşamalarda, devamlı ve seri biçimde kitlesel mamul üreten işletmelerde kullanılan bir yöntemdir (Dendeş, 2017:21). Safha maliyet yönteminin temel esası, mamul birim maliyetlerini üretim safhaları itibariyle belirlemektir (Sağlam, 2015: 84).

Hastane işletmelerine örnek verecek olursak, yardımcı hizmet bölümlerinde üretilen sağlık hizmetlerinin birim maliyetlerinin hesaplanmasında safha maliyet sistemi kullanılabilir. Röntgen, ultrason veya laboratuvar gibi yardımcı hizmet üreten bölümlerde aynı özellikte sağlık hizmetleri üretiliyorsa safha maliyet yöntemiyle bu bölümlerde birim maliyetler hesaplanabilir (Akbulut, 2017: 30).

2.3.3.3. İşlem Maliyeti (Karma) Yöntemi

Bazı işletmelerde sipariş ve safha maliyet sistemleri aynı anda kullanılmaktadır. Örneğin, ilk etapta seri halde bir üretim yaparken daha sonra seri halde ürettiği bu parçaları birleştirerek nihai mamul haline müşterinin istekleri doğrultusunda getirebilirler. Bunun gibi işletmeler seri üretimin kullanıldığı kısımlarda safha maliyet yöntemini kullanırken, müşterinin siparişi üzerine üretilen parçaların nihai mamul durumuna getirilmesinde ise sipariş maliyeti yöntemini kullanırlar. Daha çok uçak, otomobil, buzdolabı, televizyon üreten işletmelerde bu sistem tercih edilebilir (Özgülbaş, 2013: 96).

2.3.4. Hastane İşletmelerinde Giderlerin Dağıtımına Göre Maliyet Yöntemleri

Bu yöntemde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri mamul ya da hizmetlere direkt olarak yüklenirken, genel üretim giderleri mamul ya da hizmetle ilişkisine göre yüklenmektedir. Bu yöntemde genel üretim giderleri; hacim tabanlı dağıtım yöntemi ya da faaliyet tabanlı dağıtım yöntemine göre yüklenmektedir (Özgülbaş, 2013: 97).

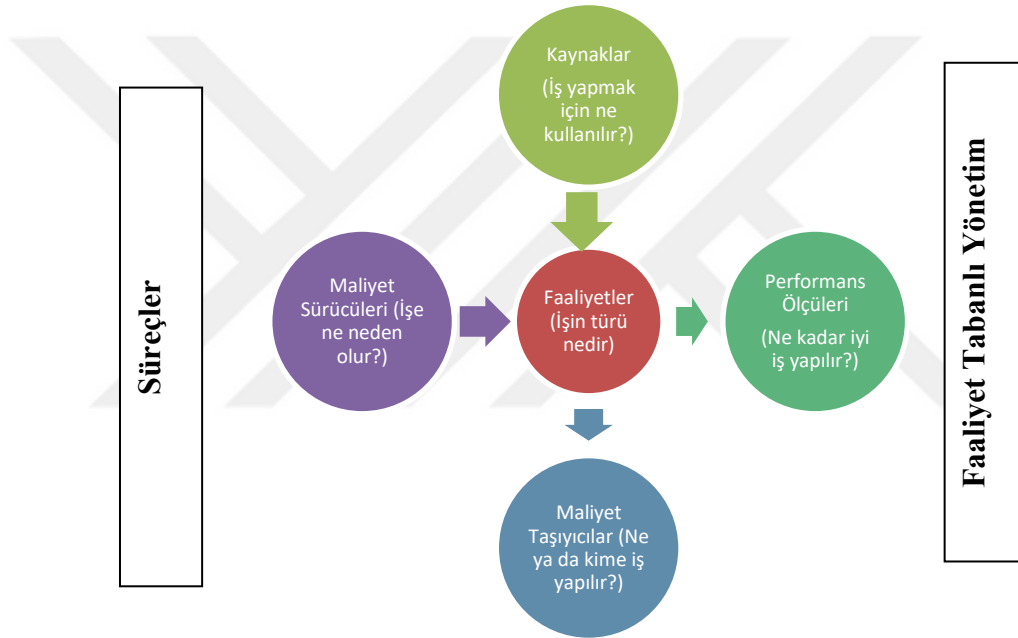
2.3.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Detaylı bir maliyet muhasebesi sistemi olan faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), ilk önce belirli bir bölüm, değer zinciri fonksiyonu ya da organizasyon

faaliyetleri için endirekt kaynak maliyetlerini toplar ve sonra faaliyet maliyetlerini ürünlere, hizmetlere ya da diğer maliyet objelerine dağıtır. FTM sistemi, işletmelerin alacağı stratejik kararlarda kullanabileceği müşteri ya da ürün maliyet bilgisini gerçekçi ve doğru olarak sağlayan bir yöntemdir (Başçıl, 2015: 14).

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme, çeşitli faktörlerden etkilenen dolaylı maliyetlerin, birçok farklı tahsisat anahtarını kullanarak maliyet nesnelerinden muhasebeleştirilmesi gerektiğini yeniden ortaya koyar (Piersiala, 2017: 222).

Maliyet Yükleme Süreci



Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Şekil 3: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Süreci

Kaynak: Gupta ve Galloway, 2003: 134

2.3.4.2. Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

2004 yılında Kaplan ve Anderson tarafından ortaya atılan bir yönetim muhasebesi yaklaşımıdır. Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlendirme (ZDFTM), FTM ile ilgili bazı zayıflıkların üstesinden gelmek için bir girişimdir. ZDFTM geleneksel FTM'den farklıdır, Zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlendirme de zaman birincil maliyet sürücüsü olarak kullanılır.

ZDFTM yönteminin altında yatan varsayım, çoğu kaynağın (insan gücü, ekipman ve tesisler) zaman açısından ölçülebilecek kapasitelere sahip olmasıdır (Carroll ve Lord 2016: 175).

ZDFTM'nin hastane işlemlerinde uygulanmasıyla maliyetlerin kontrolünde ve azaltılmasında, birim ve işlem maliyet analiz ve karlılığında, katma değeri olmayan faaliyetlerin belirlenerek azaltılması, işgücü planlamasına katkı sağlaması, daha gerçekçi kaynak kullanımı sağlaması ve diğer stratejik yönetsel kararların alınmasına katkı sağlayacaktır (Bozdemir, 2017: 24).

2.3.4.3. Performans Odaklı Etkinlik Tabanlı Maliyetleme

Kaplan ve Andreson zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlendirmeyi tanıtarak, FTM'nin temel ilkelerinden sapmadan, geleneksel FTM ile uygulama ve yönetim sorunlarını çözememişlerdir. ZDFTM'nin geliştirilmesin yönelik motivasyonlar, birkaç farklı perspektiften yorumlanabilir. Ancak temelde, ilki FTM ürün maliyetlerini belirlemek için ve diğeri performans değerlendirme ve kontrolü olmak üzere yöneticiler iki ayrı muhasebe sistemi bulundurmalıdır. Performans odaklı etkinlik tabanlı maliyetlendirme, performans kontrolü, ZDFTM ile ilişkin bir takım problemlerin çözümü ve FTM'nin uygulamasının kapsamını genişletmek amacıyla kullanılan maliyetleme yöntemidir (Namazi, 2009: 36).

2.3.4.4. Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi

Geleneksel muhasebe sistemi, genel üretim giderlerinin dağıtımında hacim temelli dağıtım anahtarları kullandığından dolayı hacim tabanlı maliyetleme yöntemi adı verilir (Çetiner, 2017:40). Dağıtım anahtarları olarak da, üretim miktarı, direkt işçilik saati, direkt işçilik giderleri, makine saati, direkt ilk madde ve malzeme miktarı veya tutarı kullanılır (Kesmen, 2013: 82).

2.4. Hastane İşletmelerinde Maliyet Yerlerinin Sınıflandırılması

Gider merkezi (gider yerleri), maliyetlerin ve bu giderlerle ilişkili üretim çalışmalarının birleştiği örgüt ve hesap birimleridir (Doğru, 2016: 46).

Örneğin hastanede yer alan ve gider oluşturan poliklinik, servis, hasta kabul, laboratuvar, başhekimlik, kalite, muhasebe, finans, güvenlik, yemekhane, vb. gibi departmanlar (bölümler) gider merkezleridir. Maliyet analizi yapılan işletmenin faaliyet alanına ilişkin, bir departmanın içinde farklı gider merkezleri olabilmektedir. Örneğin, her bir montaj hattı bir maliyet merkezi olabilir. Dahası bir tomografi cihazı gibi özel bir makine bir maliyet merkezi olabilir (Özgülbaş, 2013: 122)

İşletmelerin Maliyet yerleri, içinde bulunduğu sektörün yapısına, büyüklüğüne veya teknolojisine göre farklılık gösterebilmektedir. Buna istinaden diğer bir görüşte de “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde ise gider yerleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (MSGUT, 2019).

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı 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
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri şeklindedir.

2.4.1. Esas Hizmet Üretim Maliyet Yerleri

Hastane işletmelerinde esas üretim maliyet yerleri üretim işletmelerinden farklı olarak esas hizmet maliyet yerleri olarak adlandırılırlar. Ana faaliyet konusu olan hizmetlerin üretildiği yerlerdir. Sağlık hizmetinin üretildiği ve hastanın tedavisi ile ilgili olarak direkt müdahalenin yapıldığı gelir getiren esas hizmet üretim yerleridir (Çokyaşar, 2013: 65).

Hastane işletmelerinde herhangi bir bilim dalı altında bağımsız olarak yürütülen poliklinikler ve servisler esas üretim gider merkezlerine örnek olarak verilebilir (Özgülbaş, 2013: 123).

2.4.2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri (YÜGY)

Üretimde girdi olarak kullanılan destek imalat bölümleridir. Hastanelerde görüntüleme merkezleri, laboratuvarlar, klinik uzmanlıklarına bağlı laboratuvarlar, müşterek kullanıldıkları takdirde ameliyathaneler ve doğumhaneler ile, sağlıkla ilgili mal üreten, protez, ortez, ilaç, serum üretim laboratuvarları gibi yerleri YÜGY'ler arasında sınıflandırılır (Baykal, 2010: 31).

2.4.3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri (YHGY)

Esas üretim gider yerlerinin dışında kalan gider yerleri yardımcı hizmet gider yerleridir. Yardımcı hizmet gider yerleri, hasta tedavisi ile doğrudan ilişkisi bulunmayan ancak esas üretim gider yerlerinin faaliyetlerini eksiksiz ve kesintisiz olarak yürütebilmesi için hizmet veren gider yerleridir. Bu bölümlerin faaliyetleri hizmetlerle direkt ilgili olmadığından bunların maliyetlerin hizmetlere yüklenmesi ancak dolaylı olarak olabilir. Su, enerji, elektrik, tamir-bakım, yemekhane, çamaşırhane, yönetim gider yerleri bunlara örnek olarak gösterilebilir. (Zengin, 2013: 46).

- Ameliyathaneler
- Doğumhaneler
- Laboratuvarlar
- Röntgen
- Yedek üniteler(Fizik Tedavi. Diyaliz gibi)

2.4.4. Yatırım Gider Yeri

İşletmelerin kendi imkanlarıyla yaptıkları yer altı ve yer üstü düzenleri ile benzer nitelikteki yatırımlarına ait giderlerin izlendiği gider yerleridir (Erbaş, 2015: 51). Hastane ek bina inşaatı, depo inşaatı, ek servis inşaatı ve asansör yapımı yatırım gider yerlerine örnek verilebilir (Özgülbaş, 2013: 123).

2.4.5. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Üretim hizmetlerinin planlama, puantaj ve denetim gibi hizmetlerini yürütmek üzere, üretim birimlerine bağlı olarak kurulmuş bulunan gider yerleridir.

Hastane işletmelerinde pek fazla rastlanmayan bir gider yeri türüdür (Hacettepe, 2008:6).

İşletmenin özeliğine göre birden fazla alt bölüme ayrılabilir. Üretim yerleri yönetimi gider merkezlerine; planlama, üretim müdürü ofisi, üretim kontrol müdürü ofisi örnek verilebilir (Özgülbaş, 2013: 124).

2.4.6. Araştırma-Geliştirme Giderleri

İşletmelerde yeni bir ürün geliştirmek, yeni bir teknoloji geliştirmek, eski bir teknolojiyi iyileştirmek amacıyla kurulan her türlü araştırma ve geliştirme ünitesi bu grupta sınıflanır. Örneğin hastanelerde biyomedikal ürün araştırma ve geliştirme merkezleri bu grupta yer almalıdır. (Durukan, 2006: 52).

2.4.7. Genel Yönetim Giderleri

İşletenin genel yönetimi ile alakalı olan giderler ile ilgili diğer gider yerlerine girmeyen, işletmenin yönetim fonksiyonunu tamamlarken katlanmak zorunda olduğu giderleri içine alır (Çakır, 2000: 31).

Hastane işletmelerinde başhekimlik, hastane müdürlüğü, finans departmanı, kalite, bilgi işlem, istatistik gibi bölümler genel yönetim gider merkezleri örnek verilebilir (Özgülbaş, 2013: 124).

2.4.8. Finansman Gider Yerleri

Bir gider olmanın tüm unsurlarını taşıyan, ilgili varlığın maliyetinde yer almayan ve gelir tablosunda, gelir hesapları ile karşılaştırılarak vergi matrahına eklenen tutarlardır. Borçlanma maliyetleri ise, yine finansman giderleri gibi yabancı kaynak kullanımı ile ilgili varlığın maliyetine eklenerek ya da direkt olarak finansman gideri yazılarak muhasebeleştirilmektedir (Kaldırım, 2007: 52)

2.5. Hastanelerde Gider Dağıtımı

Gider dağıtımı, giderlerin bir departmandan aktarılmasını veya dağıtılmasını içerir (Ward, 1994: 47).

Hastane işletmelerinde hizmet sunarken maliyeti meydana getiren işçilik, ilk madde ve genel üretim giderleri hizmete yüklenebilmesi için gider dağıtımı yapılmaktadır. Asıl hedef hastane işletmesinin hizmet sunumu için tam maliyet belirlemek ve bu sayede fiyatlandırmaya sahip olmaktır (Tatçı, 2014: 62).

2.5.1.Birinci Dağıtım (Direkt Giderlerin Saptanması)

Makul bir zaman içinde kullanılan türlü üretim giderleri, gider yerlerine dağıtılır. Ancak, bu giderlerin hangi bölümde ve ne kadar tüketildiği belirlenemez. Dağıtımda bir karışıklık olmaması amacıyla bir gider dağıtım tablosu oluşturulmaktadır. Giderler farklı olduğundan gider yerlerine dağıtılırken de farklı "dağıtım anahtarı" kullanılır. Sabit giderler için dağıtım anahtarının kullanılması gerekmez (Recep, 2012: 15).

Eğer, birinci dağıtımda gider yerleri ile direkt ilişki kurulabiliyorsa ve hiçbir dağıtım anahtarına gerek kalmadan giderler ait oldukları gider yerlerine kolay bir şekilde yüklenebiliyorsa, bu giderlere doğrudan bölüm giderleri adı verilir. Örneğin, hastanelerde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri direkt bölüm giderlerini oluşturmaktadır (Filiztekin, 2014: 46). Ancak, eğer birinci dağıtımda gider yerleri ile direkt ilişki kurulamıyorsa, gider türünün ait olduğu gider yeri kesin olarak belirlenemiyorsa veya birden fazla gider yerini ilgilendiriyorsa bu giderlere ortak gider adı verilmektedir (Arslan, 2012: 189). Örneğin; hastane asansörlerine ait bakım onarım giderlerinin asansörün hizmet ettiği bölümlere en makul dağıtım anahtarlarının kullanılarak dağıtılması ortak giderler arasında yer almaktadır (Filiztekin, 2014: 46).

2.5.1.1.Gider Dağıtım Ölçütleri

Doğrudan gider yerlerine yüklenemeyen, oldukça çok gider yerini alakadar eden dolaylı giderlerin gider yerlerine dağıtımı için maliyet dağıtıcılara, başka bir ifade ile dağıtım anahtarlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Maliyet dağıtıcılar, dolaylı giderlerin yardımcı ve esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında kullanılan ölçütlerdir. Maliyet analizi çalışmalarının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için dağıtım ölçütlerinin her giderin kendi özellikleri dikkate alınarak yapılması önemli rol oynamaktadır (Ağırbaş, 2014: 437).

Hastane işletmelerinde ısınma şekli doğalgazlı ısınma, kömürle ısınma veya elektrikle ısınma gibi değişkenlik gösterebilir (Tatçı, 2014: 63).

2.5.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtımda, birinci dağıtım sonucunda toplam maliyetler oluşturulduktan sonra esas gider yerlerine ait olmayan gider merkezlerinin dağıtımı yapılır (Özgülbaş, 2014: 134). Hastane işletmelerinde ikinci dağıtım, yardımcı hizmet, üretim destek hizmet, üretim maliyet yerleri, maliyet yerleri ve diğer gider yerlerinde toplanan giderlerin bu gider yerlerini kullanan gider yerleri arasındaki hizmet ilişkisinin ele alınarak dağıtımının gerçekleştirilmesidir. Ancak sağlık kurumlarında ikinci dağıtım yapılırken, yardımcı hizmet üretim maliyet yerlerinde yer alan laboratuvar, röntgen gibi gider unsurlarına bakıldığında bu maliyet yerindeki gider unsurlarının hastalara doğrudan yüklenebilme durumunun olduğu görülmektedir. “Bu yüzden doğrudan hastaya yüklenebilecek bir gider unsurunun esas hizmet üretim maliyet yerlerine dağıtılması, yardımcı hizmet gider yerlerinden sağlık hizmeti almayan hastalara sadece normalde gerçekleşmeyen bir maliyetin yüklenmesine neden olmayacak aynı zamanda gereksiz iş yükünü artıracaktır. Bu sebeple hastanelerde yardımcı hizmet üretim maliyet yerlerinde toplanan giderlerin ikinci dağıtımının yapılmasına gerek duyulmayabilir (Filiztekin, 2014: 47). İkinci dağıtım içinde dağıtım anahtarları kullanılır. Belirtilen anahtarlar kullanılmak suretiyle her bir yardımcı üretim gider yeri ve hizmet gider yeri tek tek dağıtılır. İkinci dağıtım yapılırken 5 farklı yöntem kullanılması mümkündür. Bu yöntemler şunlardır (Özgülbaş, 2014:134):

- Basit Dağıtım Yöntemi
- Basamaklı (Kademeli) Dağıtım Yöntemi
- Turlama (Tekrarlanan Dağıtım) Yöntemi
- Matematiksel Dağıtım Yöntemi
- Önceden Saptanmış Değerler Üzerinden Dağıtım

2.5.2.1. Basit Dağıtım Yöntemi

Yapılması en kolay olan basit dağıtım yönteminde yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinde toplanan giderler yalnız esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Sistem

yardımcı hizmet üretimi gider yerlerinin sadece Esas Üretim Gider Yerlerine hizmet sunduğu varsayılarak Yardımcı Üretim Gider Yerlerinin birbirlerine sunmuş oldukları hizmetleri dikkate almazlar. Sistemin kendi aralarındaki bu hizmet ilişkisini dikkate almaması tartışma konusu olmaktadır. Yardımcı Hizmet Üretimi Gider Yerlerinin kendi aralarında birbirlerine verdikleri hizmetler göz ardı edilemeyecek kadar mühim ise, bu yöntem uygulanmamalıdır (Koçyiğit, 2006: 124).

2.5.2.2. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Yardımcı çemberlerin birbirleri arasındaki hizmet alıverişini tek taraflı olarak düzenleyen bir yöntemdir. Bir yardımcı çember, dağıtım tablosunda, sadece kendisinin sağ tarafında bulunan yardımcı çemberlere pay verir; ancak kendisi onlardan pay alamaz. Bu durumda her çembere ihtiyacı olduğu kadar maliyet yüklenemediği için, çemberin toplam maliyetleri eksik veya hatalı olabilir; yüklenen maliyetlerden çemberlerin başındaki sorumlu tutmak güçleşir (Koç, 2012: 36).

2.5.2.3. Turlama (Tekrarlanan Dağıtım) Yöntemi

Dağıtıma tabi gider yerlerinde birbirlerine karşılıklı olarak sürekli git-gel turları halinde gider payı vermek suretiyle dağıtılacak gider toplamlarına dayanan ve sonra bu topları bir kerede yarar veya hizmet verilmiş tüm gider yerlerine dağıtan yöntemdir (Eminsoy, 2008: 26).

Hesaplamaların elle yapılması, matematiksel dağıtım yönteminde karşılaşılan güçlükleri gidermektedir. Turlama yönteminin matematiksel dağıtım yönteminden en temel farkı, maliyet yerleri arasındaki hizmet alışverişinin matematiksel denklemler kullanılarak değil el ile yapılan hesaplamalar kullanılarak gerçekleştirilmesidir. Ayrıca turlama yöntemi diğer yöntemlere göre daha fazla hesaplama gerektirmesine rağmen verdiği sonuçlar, hastane işletmeleri açısından daha gerçekçidir. (Filiztekin, 2014: 49).

2.5.2.4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Matematiksel dağıtım yönetimi, yardımcı gider yerlerinin birbirleriyle olan ilişkilerini de dikkate alan bir yöntemdir. Bu yöntemde yardımcı gider yerlerinin

birbirlerinden aldıkları hizmetlerin miktarları matematiksel bağlantılarla bölümler arası tüm gider alışverişleri tespit edilerek yardımcı gider yerlerinde gerçekleşen giderler esas üretim yerlerine aktarılır. Bu yöntemin de sakıncası gider yerlerini çok olması halinde kurulacak matematiksel bağıntıların karmaşıklığının artmasıdır. Bu yönetimin sağlıklı uygulaması için bilgisayar programları gerekmektedir (Kürkçü, 2015: 110).

2.4.2.5. Önceden Saptanmış Değerler Üzerinden Dağıtım Yöntemi (Planlı Dağıtım)

Bu yöntemde, yardımcı üretim gider yerlerine ait tüm giderler önceden tahmini yapılarak veya bütçeler yardımıyla belirlenmekte ve belirlenen dağıtım ölçütlerine göre gider yerlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtımdan sonra, her bir gider yerinin dağıttığı ve dağıtımdan aldığı pay karşılaştırılır ve çıkan farklar önceden tespit edilmiş ölçütlere göre esas üretim gider yerlerine dağıtılır (Eveyik, 2018: 21).

2.5.3. Üçüncü Dağıtım

Birim dağıtım da denilen üçüncü dağıtım, gelir elde edilen bölümlerde oluşan maliyetlerin sunulan sağlık hizmetine yüklenmesidir. Bu dağıtım da, belirli unsurlar dikkate alınarak meydana gelir. Üretim miktarı, direkt ilk madde malzeme giderleri, makine saati, direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saati, mamul direkt giderleri ve tahmini yükleme oranı gibi alternatif faaliyet hacimleri seçilebilir (Uyar, 2008: 135).

2.6.Hastanelerde Birim Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Hastane işletmelerinde çalışmanın durumuna göre birim maliyet hesaplanırken duyarlı yöntemler kullanmak gerekmektedir. Aşağıda bu yöntemler duyarlılık derecesi baz alınarak düşükten yükseğe göre sıralanmıştır. Buna göre bu yöntemler;

- Ortalama Birim Maliyetler
- Departmantal (Bölümsel) Birim Maliyetler
- Teşhis ilişkili Grup (TİG) Birim Maliyetler
- Tanı Birim Maliyetler
- Hasta Birim Maliyetler şeklindedir.

2.6.1.Ortalama Birim Maliyetler

Hastane işlemlerinin maliyetleri ayakta hasta toplam maliyet ve yatarak tedavi gören hasta toplam maliyetleri olmak üzere iki farklı şekilde yapılan maliyetlerdir. Ayaktan hastalar için yapılan hesaplama aşağıdaki gibidir;

$$\frac{\text{Ayaktan hasta toplam maliyeti}}{\text{Toplam poliklinik sayısı}}$$

Yatan hastaların ortalama maliyetleri ise aşağıdaki gibi üç farklı şekilde hesaplanmaktadır (Aslan, 2015: 57);

1. **Hasta yatağı birim maliyeti;** $\frac{\text{Yatan hasta toplam maliyeti}}{\text{hasta mevcut yatak sayısı}}$ işlemiyle elde edilir.
2. **Yatan hasta birim maliyeti;** $\frac{\text{Yatan hasta toplam maliyeti}}{\text{yatan hasta sayısı}}$ işlemiyle elde edilir.
3. **Yatılan gün birim maliyeti;** $\frac{\text{Yatan hasta toplam maliyeti}}{\text{yatılan gün sayısı}}$, işlemiyle elde edilir.

2.6.2. Departmantal Birim Maliyetler

Departmantal (Bölümsel) birim maliyetleme yöntemi stratejik planlama, hasta muayene, teşhis ve tedavilerinin yönetimi, fiyatlama kararları ve karlılık analizlerinde yöneticilerin tercih ettiği en etkili yöntemlerden biri olarak kabul edilmektedir. Birim maliyetlerin hesaplanma sürecinde, Teşhis ilişkili gruplara oranla daha az karmaşık ve kolay uygulanabilir olması sebebiyle geniş bir kullanım alanına sahiptir (Aslan, 2015: 58).

2.6.3. Teşhis ilişkili Grup Birim Maliyetler

Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) hastanelere muhtemel ödemeyi standart hale getiren ve maliyet kontrol girişimlerini teşvik eden bir hasta sınıflandırma sistemidir. Yatan hasta için yapılan hak talepleri, yalnızca taburcu olduktan sonra ödeme için sunulur ve işleme alınır. (Teşhis İlişkili Gruplar Bilgilendirme Rehberi, 2015: 8).

1983'den bu yana, Medicare Amerika Birleşik Devletleri'ndeki hastanelerin ücretini ödemenin temeli olarak tanı ile ilgili grupları (TİG) kabul ettiğinde, TİG tabanlı hastane ödeme sistemleri, hastaneleri ödemenin ve çoğu yüksek gelirli ülkede faaliyetlerini ölçmenin temelini oluşturmuştur (Geissler vd., 2011: 9).

2.6.3.1. TİG Oluşum Süreci

TİG oluşum süreci incelendiğinde dört temel aşamanın yer aldığı görülmektedir. Bu dört temel aşama aşağıdaki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2013: 14):

- Ön değerlendirme
- Majör Tanı Sınıfı (MTS) ataması
- Alan ataması
- TİG'in saptanması

2.6.3.2. Türkiye’de Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) Uygulamaları

Türkiye’de Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) uygulamalarına yönelik yapılan ilk çalışmalar 2005 yılında Hacettepe Üniversitesi’nin yürüttüğü “Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Yeniden Yapılandırılması Projesi”nin bir alt tasarısı olarak başlamıştır. Sağlık Bakanlığı bünyesinde 2009 yılında kurulan Teşhis İlişkili Gruplar Şube Müdürlüğü, 2012 yılında Teşhis İlişkili Gruplar Daire Başkanlığı’na dönüştürülmüş olup çalışmalarına devam etmektedir. Türkiye’deki çalışmalarda dünyada TİG konusunda ekol olan 48 ülkelerden birisi olan Avustralya’nın TİG sistemi esas alınarak ICD-10 AM (International Classification of Diseases, Australian Modification) 4.Güncellemesi ve AR-DRG 5.1 versiyonu kullanılmış olup, 2014 yılında ICD-10 AM 7.0 ile AR-DRG 6.0 versiyonlarının lisans alımları yapılmıştır. TİG ile yapılan çalışmalar kapsamında 2012 yılında, 2011 yılının verileri baz alınarak 81 pilot hastanede maliyet analizi çalışması yapılmış ve Türkiye TİG Bağlı Değer Listesi oluşturulmuştur (Sağlık Bakanlığı, 2014: 5-6).

Türkiye’de sürdürülen TİG çalışmaları kamu hastaneleri, üniversite hastaneleri ve özel hastaneleri kapsayacak şekilde devam etmektedir. Bu çalışmalar kapsamında yatan hastalara yönelik teşhis ve işlemler klinik kodlama vasıtasıyla TİG veri sistemine aktarılmaktadır. Bunun yanı sıra poliklinik hizmeti alan hastaların verileri Branş Bazlı Ayaktan Gruplar, gününbirlik ve bir tedavi planı kapsamında tedavi gören hastaların verileri de İşlem Bazlı Ayaktan Gruplar olarak sisteme aktarılmaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2014: 5). Sağlık Bakanlığı TİG verilerinin sağlıklı bir şekilde sisteme aktarılmasına yönelik klinik kodlama eğitimleri, TİG odaklı

çalıştaylar ve bilgilendirme toplantıları düzenlemektedir. Bunun yanında TİG, hastane ödemelerinde de belli bir oranda kullanılmaya başlanmıştır (Özkan, 2018: 48).

2.6.3.3. TİG Bağlı Değerlerinin Hesaplanması

TİG, maliyetleri baz alarak on binlerce tanı ve işlemde yüzlerce grup meydana getirir. Her grubun maliyetlerine göre birer ağırlık (bağlı değer) elde eder. Bu bağlı değerler, geri ödenecek tutarın hesaplanması amacıyla kullanılır. (Gençyürek, 2018: 6).

Bu yöntemde TİG'i esas alan ülkeler çeşitli sistemlerle yapılabilmektedir. Bazı ülkeler hesaplamayı yapmak için tüm hastaneleri kullanmayı tercih ederken diğer ülkeler ise sadece ülkelerini temsil edecek pilot hastanelere uygulamayı tercih edebilmektedirler. Türkiye dikkate alındığında ise, bağlı değerler kullanılarak yapılan ilk çalışma, 2011 yılında, Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı tarafından, bir pilot hastane grubu oluşturularak gerçekleştirilmiştir.

TİG bağlı değer hesaplanması 5 aşamadan oluşmaktadır. Bunlar (Ağırbaş, 2014: 55);

- *Her TİG için maliyet analizi yapılması*
- *Her hastane için vaka başı ortalama maliyet hesaplaması*
- *Ülke genelinde vaka başı ortalama maliyet hesaplaması*
- *Ülke geneli her bir TİG için ortalama maliyet hesaplaması*
- *Her TİG için bağlı değer hesaplaması şeklinde sıralanabilmektedir.*

2.6.4. Tanı Birim Maliyetleri

Tanı birim maliyetleri, departmantal (bölümsel) birim maliyetler belirlendikten sonra, hesaplanan toplam departmantal maliyetin farklı hastalık tedavilerine yüklenmesiyle elde edilir. Ancak, bu durum oldukça zordur. (Aslan, 2015: 60).

2.6.5. Hasta Birim Maliyetleri

Aşağıdan yukarıya maliyetleme esasına dayanan hasta bazında maliyet hesaplanması işlemidir. Her bir hastanın, her bir kabulünden çıkışına kadar meydana gelen direkt maliyet unsurlarının alınarak, indirekt maliyet elemanlarını önceden belirlenen standart dağılım oranları ile hasta maliyetine yüklenmesini içeren maliyet hesabıdır (Aslan, 2015: 61).

2.7. Hastane İşletmelerinde Yapılan Maliyet Analizi Çalışmalarının Literatür Taraması

Web of Science Core Collection veri tabanında Eylül 2018 tarihinde “Cost Analysis” ve “Hospital” kelimeleri ile ilgili yapılan “Title” arama kayıtlarına göre 179 kayıt bulunmaktadır

Literatürde “Hastanelerde Maliyet Analizi” konu başlıklı yayınlar incelendiğinde yıllara göre dalgalanmalar görülmektedir. En fazla yayın 2014 yılında literatüre kazandırılmıştır. En çok atfın ise 2017 yılında yapıldığı görülmektedir.

Tablo 6: Yıllara Göre Yayın ve Atıf Sayısı

Yıllara Göre Toplam Yayın Sayısı	Yıllara Göre Toplam Atıf Sayısı																																																																																				
<table border="1"> <caption>Yıllara Göre Toplam Yayın Sayısı</caption> <thead> <tr> <th>Yıl</th> <th>Yayın Sayısı</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>1999</td><td>2</td></tr> <tr><td>2000</td><td>2</td></tr> <tr><td>2001</td><td>5</td></tr> <tr><td>2002</td><td>3</td></tr> <tr><td>2003</td><td>6</td></tr> <tr><td>2004</td><td>1</td></tr> <tr><td>2005</td><td>3</td></tr> <tr><td>2006</td><td>3</td></tr> <tr><td>2007</td><td>5</td></tr> <tr><td>2008</td><td>1</td></tr> <tr><td>2009</td><td>5</td></tr> <tr><td>2010</td><td>5</td></tr> <tr><td>2011</td><td>13</td></tr> <tr><td>2012</td><td>11</td></tr> <tr><td>2013</td><td>14</td></tr> <tr><td>2014</td><td>20</td></tr> <tr><td>2015</td><td>10</td></tr> <tr><td>2016</td><td>14</td></tr> <tr><td>2017</td><td>9</td></tr> <tr><td>2018</td><td>14</td></tr> </tbody> </table>	Yıl	Yayın Sayısı	1999	2	2000	2	2001	5	2002	3	2003	6	2004	1	2005	3	2006	3	2007	5	2008	1	2009	5	2010	5	2011	13	2012	11	2013	14	2014	20	2015	10	2016	14	2017	9	2018	14	<table border="1"> <caption>Yıllara Göre Toplam Atıf Sayısı</caption> <thead> <tr> <th>Yıl</th> <th>Atıf Sayısı</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>2000</td><td>20</td></tr> <tr><td>2001</td><td>15</td></tr> <tr><td>2002</td><td>10</td></tr> <tr><td>2003</td><td>30</td></tr> <tr><td>2004</td><td>25</td></tr> <tr><td>2005</td><td>25</td></tr> <tr><td>2006</td><td>30</td></tr> <tr><td>2007</td><td>35</td></tr> <tr><td>2008</td><td>30</td></tr> <tr><td>2009</td><td>60</td></tr> <tr><td>2010</td><td>45</td></tr> <tr><td>2011</td><td>55</td></tr> <tr><td>2012</td><td>45</td></tr> <tr><td>2013</td><td>65</td></tr> <tr><td>2014</td><td>70</td></tr> <tr><td>2015</td><td>90</td></tr> <tr><td>2016</td><td>105</td></tr> <tr><td>2017</td><td>130</td></tr> <tr><td>2018</td><td>80</td></tr> <tr><td>2019</td><td>80</td></tr> </tbody> </table>	Yıl	Atıf Sayısı	2000	20	2001	15	2002	10	2003	30	2004	25	2005	25	2006	30	2007	35	2008	30	2009	60	2010	45	2011	55	2012	45	2013	65	2014	70	2015	90	2016	105	2017	130	2018	80	2019	80
Yıl	Yayın Sayısı																																																																																				
1999	2																																																																																				
2000	2																																																																																				
2001	5																																																																																				
2002	3																																																																																				
2003	6																																																																																				
2004	1																																																																																				
2005	3																																																																																				
2006	3																																																																																				
2007	5																																																																																				
2008	1																																																																																				
2009	5																																																																																				
2010	5																																																																																				
2011	13																																																																																				
2012	11																																																																																				
2013	14																																																																																				
2014	20																																																																																				
2015	10																																																																																				
2016	14																																																																																				
2017	9																																																																																				
2018	14																																																																																				
Yıl	Atıf Sayısı																																																																																				
2000	20																																																																																				
2001	15																																																																																				
2002	10																																																																																				
2003	30																																																																																				
2004	25																																																																																				
2005	25																																																																																				
2006	30																																																																																				
2007	35																																																																																				
2008	30																																																																																				
2009	60																																																																																				
2010	45																																																																																				
2011	55																																																																																				
2012	45																																																																																				
2013	65																																																																																				
2014	70																																																																																				
2015	90																																																																																				
2016	105																																																																																				
2017	130																																																																																				
2018	80																																																																																				
2019	80																																																																																				

Literatürde yer alan hastane işletmelerinde maliyet analizi üzerine yapılan en çok atıf alan ilk 10 çalışma aşağıda yer almaktadır.

Tablo 7: En Çok Atıf Yapılan İlk 10 Yazar

No	Yazarlar	Yıl	Başlık	Atıf Sayısı
1	Weisbrod, Ba ve diğerleri	1980	Alternative To Mental-Hospital Treatment .2. Economic Benefit-Cost-Analysis	293
2	Wernitz, MH ve diğerleri	2005	Cost Analysis Of A Hospital-Wide Selective Screening Programme For Methicillin-Resistant Staphylococcus Aureus (MRSA) Carriers in The Context Of Diagnosis Related Groups (DRG) Payment	75
3	Morgan, JA ve diğerleri	2005	Does Robotic Technology Make Minimally Invasive Cardiac Surgery Too Expensive? A Hospital Cost Analysis Of Robotic And Conventional Techniques	52
4	Anderson, C ve diğerleri	2002	Stroke Rehabilitation Services To Accelerate Hospital Discharge And Provide Home-Based Care - An Overview And Cost Analysis	50
5	Covinsky, KE ve diğerleri	1997	Do Acute Care For Elders Units Increase Hospital Costs? A Cost Analysis Using The Hospital Perspective	48
6	Reynolds, Drew ve diğerleri	2013	Financial Implications Of Ventral Hernia Repair: A Hospital Cost Analysis	47
7	McNamee, P ve diğerleri	1998	Cost Analysis Of Early Supported Hospital Discharge For Stroke	47
8	Wai, AO ve diğerleri	2000	Cost Analysis Of An Adult Outpatient Parenteral Antibiotic Therapy (OPAT) Programme - A Canadian Teaching Hospital And Ministry Of Health Perspective	44
9	Kamerlink, Jonathan R ve diğerleri	2010	Hospital Cost Analysis Of Adolescent Idiopathic Scoliosis Correction Surgery in 125 Consecutive Cases	43
10	Leelewandrowski, E ve diğerleri	1994	Utilization And Cost-Analysis Of Bedside Capillary Glucose Testing In A Large Teaching Hospital - Implications For Managing Point Of Care Testing	41

Literatürde “Hastanelerde Maliyet Analizi” konu başlıklı en çok atıf yapılan ilk 3 yazar detaylı incelendiğinde; Weisbrod, Ba ve diğerleri “Zihinsel Bakım Tedavisine Alternatif 2. Ekonomik Fayda-Maliyet Analizleri” konulu çalışması 293 atıf olarak alanda en fazla atıf yapılan yayın olmuştur. Bu çalışmada; Bir maliyet-fayda analizi, programlar arasında fonların ve kaynakların tahsisine mekanik olarak karar vermek için bir mekanizma olarak değil, avantajları ve dezavantajları tartmak için bir yapı olarak görülmüştür. Yine bu çalışmada parasal açıdan elde edebileceğimiz tüm fayda ve maliyet biçimlerini göz önünde bulundurarak, deney programı geleneksel tedaviye kıyasla hem ek faydalar hem de ek maliyetler sağlandığı ifade edilmektedir. Bununla birlikte, yılda 1.200 \$ 'lık ilave faydalar, ek maliyetlerden hasta başına yılda yaklaşık 400 \$ daha fazla olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Weisbrod vd, 1980: 400).

Wernitz, MH ve diğerleri 75 atıf ile “Diyabetle İlişkili Grupların (DRG) Ödemesine İlişkin Metisiline Dirençli Staphylococcus Aureus (MRSA) Taşıyıcıları İçin Hastane-Geniş Seçmeli Tarama Programının Maliyet Analizi” konulu çalışmalarında; Metisilin Dirençli Stafilocok Aureus (MRSA) hastalığının taşıyıcı olan 539 hastayı 19 aylık bir süre içinde analiz ederek maliyet analizine tabi tutmuşlardır. Bu çalışma maliyet analizi, indirgenmiş transmisyon ve sonraki HA-MRSA-Is'in matematiksel modelleri yerine indirgenmiş HA-MRSA-Is'ın gerçek gözlemlerini kullanan ilk çalışmadır. MRSA'nın hastanede endemik olduğu bir durumda bile tarama programının maliyet-etkin olduğu gösterilmiştir (Wernitz vd, 2005: 466).

Üçüncü sırada olan Morgan JA ve diğerleri 52 atıf ile “Robotik Teknoloji Minimal İnvaziv Kalp Cerrahisini Çok Maliyetli Mi? Robotik ve Konvansiyonel Tekniklerin Hastane Maliyet Analizi” konulu çalışmaları robotik destekli kardiyak prosedürlerin gerçek hastane maliyetlerini geleneksel tekniklerle karşılaştırmak amacıyla yapılmıştır. Robotik teknoloji hastane maliyetini önemli ölçüde arttırmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca, postoperatif yaşam kalitesinde iyileşme ve işe daha hızlı dönüş gibi diğer faydalar robotik bir yaklaşımın maliyet-etkin hale getirilmesinin sağlanabileceği ifade edilmektedir. Böylece, robotik cerrahinin yararlarının bu teknolojiye yatırım yapılmasını haklı göstermesi mümkün olduğunu ortaya koymuşlardır (Morgan JA vd, 2005: 523).

2.7.1. Türkiye’de Hastane İşletmelerinde Yapılan Maliyet Analiz Çalışmalarının Literatür Taraması

Ekim 2018 YÖK Ulusal Tez Merkez’inde yapılan tarama sonucunda 51 yüksek lisans, 8 doktora ve 29 tıpta uzmanlık olmak üzere toplamda 88 maliyet analizi üzerine tez yazılmıştır (YÖK, 2018).

Tablo 8: Maliyet Analizi Konulu Çalışılan Tezler

Türü	Tez Sayısı
Yüksek Lisans	51
Doktora	8
Tıpta Uzmanlık	29

Kaynak: YÖK Ulusal Tez Merkezi, 2018

Bu 88 tezden maliyet muhasebesi konularına yakın olan bazı çalışmalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir;

Tablo 9: Maliyet Analizi Konulu Tezlerin İncelenmesi

No	Yazar Adı ve Yayın Yılı	Çalışmanın Adı	Türü	Çalışmanın Konusu ve Sonucu
1	Türk, 2018	Bulanık Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Hastane Uygulaması	DT*	Bu çalışmada çağdaş maliyet yöntemlerinden (ZDFTM) sistemi ile BM yaklaşımı birleştirilerek bir ADSH diş protezi tedavisi hizmetleri (PTH) birim maliyetleri hesaplanarak, maliyet kontrolü, kapasite kullanımı gibi konularda alınacak kararlarda yöneticilere yardımcı olacak bilgilerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle ZDFTM yöntemine göre hastanede protez tedavisi hizmetlerinde kullanılan pratik kapasite miktarı bulanık mantık yaklaşımıyla hesaplanarak birim kapasite maliyeti bulunmuştur..
2	Eveyik, 2018	Acil Sağlık Hizmetleri Birim Maliyetlerinin Hizmet İşlem Ücretleri İle Karşılaştırılması	YLT* *	Maliyetler birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım ile hesaplanmıştır. Yöntem olarak birim maliyet hesaplaması kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, toplam maliyetler içerisinde en yüksek maliyetin direkt personel giderlerinden oluştuğu görülmüştür (% 77,65). Acil sağlık hizmetlerinin maliyet analizi çalışmaları, Acil Sağlık Hizmeti İstasyonlarının varlığı ve gelecekteki gelişimi için önemli fayda sağlayacaktır.
3	Karabay, 2018	Sağlık Kurumlarında Birim Maliyet Hesaplaması: Bir Özel Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezi Uygulaması	YLT	Toplam 50 gözlem yapılmıştır ancak her işlem için farklı sayılarda gözlem yapılmıştır. Merkezde işlem birim maliyetler sonucunda en fazla maliyetin, Amputasyon işlemi için olduğu 597,75 TL hesaplanmış olmasına karşın toplam işlem maliyetleri içerisinde en düşük payı aldığı belirlenmiştir. En düşük işlem birim maliyeti ise Genel Klinik 1 de yapılan diş çekimi işlemi 139,15 TL olarak belirlenmiştir. Gider çeşitleri içerisinde, en yüksek işçi ücret ve giderleri olarak bulunmuştur. Elde edilen bulgular doğrultusunda merkezin, gider takiplerini dikkatli şekilde izlemesi gerekmektedir. Merkezde etkin bir muhasebe sistemi kurulması ve maliyet toplamalarında en yüksek paya sahip işçilik giderlerinin takibinin dikkatli bir şekilde yapılması önerilmektedir.
4	Aslan, 2015	Ankara Numune Eğitim Ve Araştırma Hastanesi'nde İşlem Maliyetleri, Fatura Bedelleri Ve Teşhis İlişkili Gruplara Dayalı Maliyet Analizi	YLT	Tedavi tutanaklarına ilişkin hakiki işlem maliyetleri TİG işlem tutarları arasında değişikliklerin olduğu saptanmıştır. Bahsedilen değişiklikler SUT'da hizmet fiyatlandırmasının hakiki işlem maliyetlerinin baz alınarak oluşturulması gerektiğini sonucuna varılmaktadır. Ayrıca ileriki zamanlarda Türkiye'de hastane geri ödeme modeli olarak milli düzeyde TİG kullanılmalıdır.
5	Karaca, 2015	Yataklı Tedavi Kurumlarında Maliyet Analizi: Ankara İlinde Seçilmiş Eğitim Ve Araştırma Hastanesinde Bir Örnek Uygulama	YLT	İşletmelerde maliyet kontrolü elverişli kaynak dağıtımının kökünü meydana getirmektedir. Hastanelerin maliyetlerini denetim altına alabilmeleri ancak birim esasında giderlerin disiplinli olarak tespit edilmesi ve esas üretim gider yerlerine ait (klinik, poliklinik) birim maliyetlerin belirlenmesi ile olası olabilecektir. Birim maliyet hesaplamaları ve maliyet analizleri sonucu alınana kararlar hastane işletmeleri ve diğer sağlık kurumlarının etkili ve verimli biçimde yönetimi anlamına gelecektir.

Tablo 10 : Maliyet Analizi Konulu Tezlerin İncelenmesi Devam

No	Yazar Adı ve Yayın Yılı	Çalışmanın Adı	Türü	Çalışmanın Konusu ve Sonucu
6	Özkan, 2014	Hastanelerde Birim Maliyet Analizi Ve Ankara Üniversitesi İbni Sina Hastanesi'nde Bir Uygulama	YLT	Hastanenin tüm birimleri örnekleme yapılmadan analiz kapsamına alınmıştır. Çalışma sonucunda, hasta günü maliyeti en yüksek olan klinik 1.592,16 TL. ile Anesteziyoloji-Reanimasyon Kliniği, poliklinik sayısına göre en yüksek maliyeti olan poliklinik 200,85 TL. ile Algoloji Polikliniği, ameliyat grupları açısından en yüksek maliyet 930,27 TL. ile Göğüs Cerrahi A grubu ameliyat olarak bulunmuştur. Hastanenin departmanlarına ait birim maliyetler literatürle benzerlik göstererek genel olarak SUT fiyatlarından yüksek bulunmuştur. Böylelikle, hastane yöneticileri, mali performansı artırarak etkili ve verimli sağlık hizmeti sunabileceklerdir.
7	Filiztekin, 2014	Hastanelerde maliyet muhasebesi analizi (Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi örneği)	YLT	Maliyet Muhasebesinin daha anlaşılır kılınması ve somutlaştırılması amacıyla örnek bir uygulama yapılmıştır. Uygulamada orta çaptaki bir doğum evi hastanenin Doğum salonu birimindeki maliyet ve kazanç tutumları araştırılmıştır. Bu uygulama yapılırken hastane bilgi yönetim sistemi yazılımından, muhasebe, finans yazılımı, faturalama birimi ve döner sermaye biriminin verilerinden ve çalışmaların yapıldığı birim çalışanları ile yapılan sözlü mülakatlardan faydalanılmıştır.
8	Varangel, 2014	Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Ve MR Ünitesinde Bir Uygulama	YLT	Hastane işletmelerinin ileri teknoloji ile kullanılan BT, MR gibi cihazları kullanmaları zorunludur. Bu çalışmada İzmir ilindeki bir devlet hastanesinin MR Ünitesinin maliyet analizi aracılığıyla değerlendirmesi yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda işlem fiyatlarının belirlenmesinde maliyet değerlerinin hesaba katılmadığı bulunmuştur. Bu sebeple hastalar açısından hakkaniyetli bir fiyatlandırma yapılmadığı saptanmıştır.
9	Yüksel, 2013	Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Ve Karlılık	YLT	Her hastaya çeşitli tedaviler uygulanmaktadır. Bu davranış hasta temelli maliyet hesaplamalarını güçleştirmektedir. Fakat sipariş maliyet sistemi ile her bir hasta için maliyet kartı meydana getirilerek hasta temelli maliyetler hesaplanabilmektedir.. Son olarak hastaların maliyetleri ile hastalardan elde edilen gelirler kıyaslanarak kar-zarar durum tespiti yapılmıştır.
10	Koç, 2012	Tokat Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezinde Kademeli Dağıtım Yöntemi İle Maliyet Analizi Üzerine Bir Uygulama	YLT	Çalışma tıbbi, idari, mali ve teknik verilerin incelenmesi ve değerlendirilmesi yoluyla yürütülmüştür. Kademeli dağıtım uygulaması ile entegre klinik, acil kliniği, radyoloji ve diş protez laboratuvarı ünitelerinde gerçekleşen faaliyetler farklı yönleri ile kullanılmış, elde edilen maliyet bilgileri SGK SUT verileri ile karşılaştırılarak, birimlerim kar-zarar durumları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, entegre kliniklerde zarar ettiği, acil kliniği, diş protez laboratuvarı ve radyoloji bölümlerinde ise yapılan hizmetlerde kar elde edildiği görülmüştür.

*YLT: Yüksek Lisans Tezi

**DT: Doktora Tezi

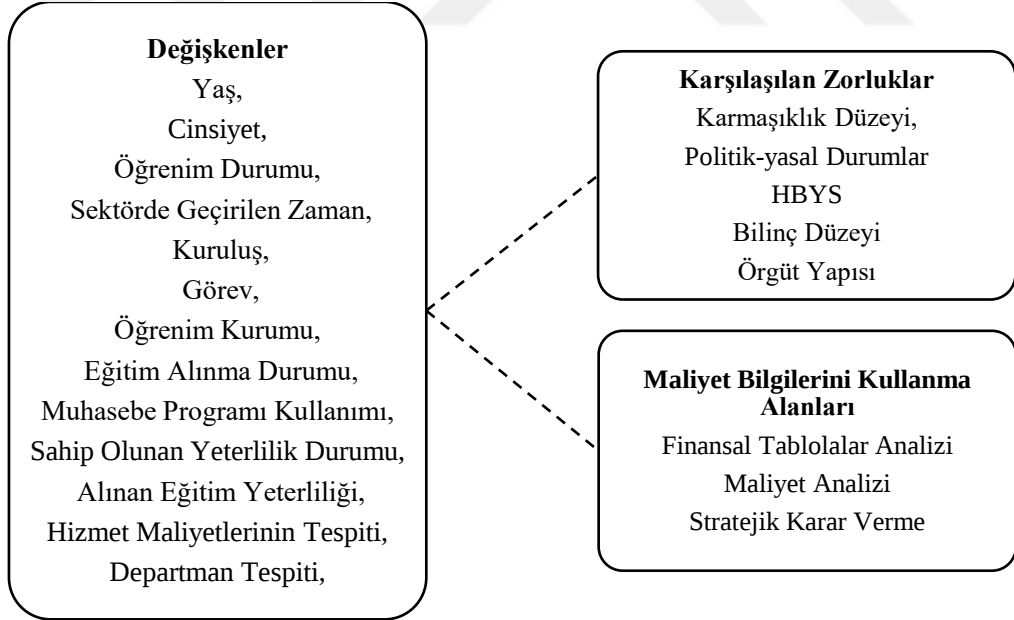
BÖLÜM 3

3.YÖNTEM

Bu kısımda araştırmanın, modeli, veri toplama ve değerlendirme yöntemi, araştırmanın ana kütle ve örneklem büyüklüğü konularına yer verilecektir.

3.1. Araştırmanın Modeli

Çalışmanın amacı ve bu amaç doğrultusunda ortaya konulan araştırmanın modeli şekilde şematize edilmiştir.



Şekil 4: Araştırmanın Modeli

Bu bağlamda araştırma kapsamında oluşturulan hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

Hipotez 1. Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların karmaşıklık düzeyi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 2. Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlar ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 3. Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların HBYS ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 4. Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların bilinç seviyesi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 5. Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu,

h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 6. Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 7. Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının maliyet analizi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 8. Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının stratejik karar verme ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni 12.10.2018-30.03.2019 tarihleri arasında Türkiye’de faaliyet gösteren Sağlık Bakanlığı, Üniversitesi, Özel Hastane ve Şehir Hastanelerinde görev yapan mali yöneticileri araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırmada örneklem seçimi yapılmayıp tüm evrene ulaşmak amaçlanmaktadır.

Araştırma kapsamına alınan maliyet yöneticileri temelinde “hastane yöneticileri, başhekim, başhekim yardımcısı, idari ve mali işler müdürü, mali işler müdür yardımcısı, muhasebe uzmanı, medikal muhasebe uzmanı, döner sermaye saymanlarını ifade etmektedir. Bunun nedeni Türkiye’deki hastane işletmelerinde profesyonel maliyet yöneticilerinin istihdam edilmemesidir. Bu kişiler hastanedeki maliyet işlerinden sorumlu olduğu için bunlar maliyet yöneticisi olarak tanımlanmıştır.

3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırma verileri araştırmacılar tarafından literatür ışığında hazırlanan soru formu (Anket) aracılığı ile gerekli izinler alındıktan sonra araştırma kapsamındaki yöneticilere uygulanmıştır. Anketin hazırlık sürecinde sağlık işletmelerindeki mali yöneticilerle görüşülerek maliyet analizi yapılırken karşılaşılan sorunlara ait bilgi toplanmış daha sonra literatür taraması yapıldıktan sonra hazırlanmıştır. Geçerlilik ve güvenirlik analizleri yapılmış olup; yüz görünüş geçerliği sağlanmış, güvenirlik katsayısı (Cronbach Alpha (α) değeri) yapılan analiz sonucunda 0,84 bulunmuştur. Geçerli ve güvenilir bulunan soru formu 19 sorudan oluşmaktadır. Soru formu Ek 2’de sunulmaktadır.

Ankette sorulacak sorular tespit edildikten sonra taslak anketteki sorular uygulama, uygulamanın amaçları ve varsayımları ile uyumlu olup olmadığı belirlenmiştir. Daha sonra hazırlanan söz konusu anket, işletmelere uygulanmadan önce Düzce Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi Başhekim ve Başmüdürü tarafından test edilmiş ve yanlış anlamalara neden olan sorular yeniden düzenlenmiştir.

Anket formu, Ekim 2018’da uygulanmaya başlamış, Mart 2019’da tamamlanmıştır. Anket formu şu şekilde tasnif edilebilir;

Anketin ilk 16 sorusunda mali yöneticilerin cinsiyetleri, görevleri, eğitim durumları, tecrübeleri, maliyet bilgi düzeyleri gibi niteliksel bilgilerin tespiti amaçlanmıştır.

Anketin 9, 17 ve 18. sorularında bilgisayar kullanma düzeyi, maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorlukları ve mali bilgilerinin kullanım alanı önem derecesinin tespiti için 5’li likert tipinde ölçek kullanılmıştır. 19. Soru da ise açık uçlu soru tekniği kullanarak mali yöneticilerin yaşadıkları bu zorluklar karşısındaki çözüm önerilerin tespiti amaçlanmıştır.

Ölçekte yer alan 17. sorunun her bir ifade için cevaplama skalası 5’li Likert (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum), 18. sorunun her bir ifade için cevaplama skalası 5’li Likert (1=Hiçbir Zaman, 2= Nadiren, 3= Bazen, 4= Sıklıkla, 5= Her Zaman) şeklindedir.

Türkiye’de ki hastanelerde görev yapan mali yöneticileriyle yüz yüze anket yöntemi ve google form üzerinden hazırlanarak sosyal medya ve sosyal medyada yer alan (Linkedin vb.) platformlardan bilgi toplanmıştır. Anket yöntemi, çok çeşitli bilgilerin toplanabilmesi, hız ve maliyet avantajı, yüz yüze ve sosyal medya üzerinden hazırlanan anket yöntemi ise cevaplama oranının yüksek olması ve yanlış anlamaların giderilebilmesi avantajlarından dolayı seçilmiştir. Türkiye’de bulunan hastanelerden 450 hastanede görev yapan mali yöneticilere anket formu gönderilmiş olup, 130 hastanedeki mali yöneticilere ulaşılmıştır. Geri dönüş oranı %28,9 olarak gerçekleşmiştir.

3.4. Verilerin Analizi

Araştırma sonunda elde edilen veriler SPSS 22.0 (Statistical Package for the Social Sciences-Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı) paket programı ile analiz edilmiştir. İlk önce, araştırmaya katılan mali yöneticilerin bireysel ve demografik özelliklerine göre frekans ve yüzdeler verilmiştir. Ardından, yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorluklar ve maliyet bilgilerini kullanım alanı ve alt boyutlarına ilişkin minimum, maksimum, ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır.

Açıklayıcı ya da diğer tabiriyle betimleyici faktör analizi, kovaryans ve korelasyon matrisleri aracılığıyla verilerin birbiriyle ilişkili p sayıda değişkenden daha az miktarda ($k < p$) ve birbirinden bağımsız yeni değişkenler (faktör) türetmek

için kullanılmaktadır (Doğan ve Başokçu, 2010: 66). Bunlar baz alınarak ölçeğe açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır.

Araştırmaya katılan mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken karşılaşılan zorluklar ve maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeyleri alt boyutları ile ilgili değerlendirmelerinin birbirleriyle ilişkisinin olup olmadığı ve ilişkinin yönünü belirlemek açısından yapılan Pearson Korelasyon Analizi uygulanıp tablolatırılmıştır. Daha sonra, mali yöneticilerin demografik ve bireysel özelliklerine göre karşılaşılan zorluklar ve maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerinin istatistiksel olarak anlamlı farklılık oluşturup oluşturmama durumlarına bakılmıştır. Bu aşamada veriler normal dağıldığı ve varyanslar homojen olduğu için Independent Samples T-Testi ve One Way ANOVA testi uygulanmıştır.

Ayrıca araştırmalarda kullanılan ölçüm araçlarının kullanışlı olup olmadığını tespit etmek için geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinin de yapılması gerekmektedir (Stenbacka, 2001: 551). Bu amaçla yapılan analizler ile ilgili açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

3.4.1. Geçerlilik Analizi

Geçerlilik, ölçülmek istenen özelliğin gerçekte ölçülüp ölçülmediği ile ilgili bir kavramdır. Bu kapsamda, bir testin ölçmek istenen özelliği doğru ve diğer özelliklerle karıştırmadan ölçüyor olması söz konusu testin geçerli olduğunu gösterir (Alpar, 2014: 410).

Yapılan çalışmada maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorluklar ve maliyet bilgisinin kullanım alanına ilişkin faktör analizleri aşağıda verilmiştir.

3.4.1.1. Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi

Hastane işletmelerinde maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorluklar ile ilgili ifadeler katılımcı düzeylerinin geçerlilik çalışmasının yapılması amacıyla temel bileşenler analizi varimax döndürme metodu uygulanarak yapılmıştır. Öncesinde veri setinin analiz için uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla KMO katsayısı elde

edilmiş ve Barlett Küresellik testi yapılmıştır. Yapılan KMO ve Barlett testi sonuçları tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11 : Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett test sonuçları

KMO		0,805
Barlett Küresellik Testi	Ki kare	1399,998
	d	190
	p	0

Tablo 11’de verilen analiz sonuçlarına göre;

- Barlett Küresellik Testi’nin anlamlı ($p < 0,05$) çıkması da bu uygunluğu desteklemektedir. Açıklanan varyans oranının %60 olması arzu edilir, fakat pratikte %50’yi de kabul eden araştırmacılar vardır (Altunışık vd., 2012: 275). KMO katsayısı 1’e yakın olduğu ve Barlett Küresellik testi anlamlılık düzeyi $p < 0,05$ olduğu için veri seti analiz için uygundur.

- Temel bileşenler analizi sonucu elde edilen ve aşağıda verilen açıklanan varyans tablosuna göre; özdeğeri 1’den büyük olan faktör sayısı 5 olduğu için 20 maddenin 5 faktör altında toplandığı görülmektedir

Çalışmada Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar ölçeğine ilişkin 27 ifadeye varimax rotasyonlu faktör analizi uygulanmış olup, 6 faktörlü bir yapıya ulaşılmıştır. Ardından Anti imaj korelasyon değerlerine bakılmıştır. Faktörlenebilirlik ölçütü olarak her maddenin anti imaj korelasyonlarının 0,5’ten daha büyük olması gerektiği için halihazırdaki değerler gerekli ölçüt standartlarını karşılayamamıştır. Bu 6 faktörden faktör yükü 0,49’un altında olan ve faktör yapısını bozan üç ifade (6, 11, 12, 13, 21, 25 ve 27 numaralı ifadeler) analiz dışı bırakılıp 20 ifadeye tekrardan varimax rotasyonu uygulanmıştır beş faktörlü anlamlı bir yapıya ulaşılmıştır. Elde edilen beş faktörün toplam varyansı açıklama oranı %68,003 çıkmıştır.

Tablo 12’de Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar ölçeğinin boyutlarını tanımlamak amacıyla yapılan faktör analizinin sonuçlarına yer verilmiştir. Bu tabloya göre, karşılaşılan zorluklara ilişkin karmaşıklık faktörü

toplam varyansın %34,68'ni, politik-yasal faktörü %11,26'sını, HBYS faktörü %10,54'ünü, bilinç seviyesi faktörü %6,26'sını ve örgütsel yapı faktörü ise %5,26'sını açıklamaktadır. Yapılan bu analiz sonucu boyutlar tam olarak ilgili yazındaki boyutuna karşılık gelmemiş olup 2, 1, 3, 16, 17 numaralı ifadeler birinci faktör; 22, 24, 20, 19, 18, 23 numaralı ifadeler ikinci faktör; 7, 8, 9, 10 numaralı ifadeler üçüncü faktör; 26, 14, 15 numaralı ifadeler dördüncü faktör ve 4 ve 5 numaralı ifadeler beşinci faktör bünyesinde toplanmıştır.

Tablo 12 : Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Zorluklara İlişkin Faktör Analizi Tablosu

Faktör Adı	İfadeler	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)
Karmaşıklık Seviyesi	2 1 3 16 17	0,874 0,804 0,742 0,723 0,679	34,68
Politik-Yasal Durumlar	22 24 20 19 18 23	0,763 0,719 0,707 0,68 0,646 0,637	11,26
HBYS	8 9 10 7	0,836 0,811 0,768 0,741	10,54
Bilinç Seviyesi	26 14 15	0,787 0,631 0,567	6,26
Örgütsel Yapı	5 4	0,782 0,683	5,26
Toplam Varyans			68,003

3.4.1.2. Maliyet Bilgisi Kullanım Alanına İlişkin Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi

Maliyet bilgisi kullanım alanına ilişkin ölçeğine ilişkin faktör analizi Tablo 14'de verilmiştir. Buna göre, kullanım alanı ölçeğindeki 25 ifadeye uygulanan varimax rotasyonlu faktör analizi sonucunda 3 faktöre ulaşılmıştır. Birden fazla

faktörün içine dahil olan 11. ifade analiz dışına çıkarılmış ve 24 ifadeden oluşan 3 faktörlü yapı elde edilmiştir.

Bu 3 faktörlü yapının toplam varyansı açıklama oranı %70,7'dir. KMO değeri 0,891 ve Bartlett Küresellik Testi değeri 3089,788 olup anlamlı çıkmıştır ($p < 0.01$).

Tablo 13 Maliyet Analizi Yapılırken Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Ölçeğine İlişkin KMO ve Barlett Test Sonuçları

KMO		0,891
Barlett Küresellik Testi	Ki kare	3089,788
	d	276
	p	,000

Faktör analizi sonuçlarına göre toplam varyansın %50,20'si, finansal tablo analizi, %15,50'si, maliyet analizi ve %5'i stratejik karar alma boyutu oluşturmaktadır

Tablo 14: Maliyet Bilgisi Kullanım Alanına İlişkin Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Tablosu

Faktör Adı	İfadeler	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)
Finansal Tablo Analizi	3	0,891	50,2
	7	0,889	
	2	0,889	
	8	0,848	
	6	0,843	
	4	0,842	
	1	0,799	
	10	0,69	
	5	0,655	
Maliyet Analizi	9	0,651	15,5
	22	0,876	
	23	0,874	
	21	0,793	
	20	0,723	
	19	0,667	
	24	0,66	
Stratejik Karar Alma	25	0,611	5,0
	17	0,713	
	13	0,705	
	16	0,667	
	18	0,648	
	15	0,642	
	12	0,622	
Toplam Varyans	14	0,534	70,7

3.4.2. Güvenilirlik Analizi

Ölçeklerin güvenilirliğini ölçmek için pek çok yöntem bulunmaktadır. Bunlardan biri olan Cronbach's Alpha katsayısı, Likert türü ölçeklerde olduğu gibi toplam puan üzerine dayalı ölçeklerin güvenilirlik hesaplamalarında sıklıkla başvurulan bir yöntemdir (Alpar, 2014: 483).

Araştırma için kullanılan anketteki iki ölçekteki boyut ve ifadeler güvenilirlik analizine tabii tutulmuştur. Cronbach's Alpha değerleri Tablo 15'de gösterilmiştir. Bulunan Alpha değerlerinin yorumlanmasında Alpar (2014: 485)'in referans aldığı aralıklar kullanılmıştır. Buna göre Cronbach's Alpha değeri 0,80 ve üzeri yüksek derecede güvenilir, 0,60 ile 0,80 arası ise oldukça güvenilir olarak kabul edilmektedir.

Tablo 15: Ölçeklerin ve Alt Boyutların Güvenirlik Kat Sayıları

Ölçekler ve Alt Boyutları	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha (α)	Güvenirlik Seviyesi
Karmaşıklık Seviyesi	5	0,877	Yüksek Güvenirlik
Politik-Yasal Durumlar	6	0,856	Yüksek Güvenirlik
HBYS	4	0,843	Yüksek Güvenirlik
Bilinç Seviyesi	3	0,694	Oldukça Güvenilir
Örgütsel Yapı	2	0,682	Oldukça Güvenilir
Finansal Tablo Analizi	10	0,931	Yüksek Güvenirlik
Maliyet Analizi	7	0,915	Yüksek Güvenirlik
Stratejik Karar Alma	7	0,900	Yüksek Güvenirlik
Ortalama			0,837

Finansal tablo analizi boyutu için Cronbach's Alpha değeri 0,93 olarak yüksek derecede güvenilir bulunurken, maliyet analizi boyutu 0,91, stratejik karar alma boyutu için 0,90 olarak hesaplanmıştır. Karmaşıklık seviyesi boyutunun Cronbach's Alpha değeri 0,88, politik yasal durumlar 0,86 ve HBYS boyutu 0,84 ile yüksek güvenilir bulunurken, Bilinç seviyesi 0,69 ve örgütsel yapı 0,68 ile oldukça

güvenilir bulunmuştur. İki ölçeğin ortalama Cronbach's Alpha değeri ise 0,84 ile yüksek güvenilir bulunmuştur.



BÖLÜM 4

4. BULGULAR VE YORUM

Bu kısımda araştırmanın bulgularına ve bulgulara ilişkin yorumlar yer almaktadır.

4.1. Tanımlayıcı Bulgular

Tablo 16: Mali Yöneticilere Ait Demografik Özellikler

Değişken		n	%
Cinsiyet	Kadın	27	20,8
	Erkek	103	79,2
	Toplam	130	100,0
Yaş	21-30	10	7,7
	31-40	37	28,5
	41-50	60	46,2
	51-60	22	16,9
	61 ve üzeri	1	0,8
	Toplam	130	100,0
Öğrenim Durumu	Lise	6	4,6
	Ön Lisans	10	7,7
	Lisans	63	48,5
	Yüksek Lisans	40	30,8
	Doktora	11	8,5
	Toplam	130	100,0
Mezuniyet Durumu	Tıp Fakültesi	24	18,5
	Sağlık Bilimleri Fakültesi	21	16,2
	İİBF/İF	62	47,7
	Meslek Yüksek Okulu	10	7,7
	Lise	6	4,6
	Diğer*	7	5,4
	Toplam	130	100,0
Meslekte Geçirilen Yıl	1-5	10	7,7
	6-10	10	7,7
	11-15	41	31,5
	16-20	43	33,1
	21 ve üzeri	26	20,0
	Toplam	130	100,0

*Diğer kapsamında Fen Edebiyat Fakültesi ve Eğitim Fakültesi bulunmaktadır.

Tablo 16’da ankete katılan 130 mali yöneticinin %79,2’sinin (103 yönetici) erkek %20,8’nin (27 yönetici) kadın yönetici, bu yöneticilerin çoğunluğunu %48,5 oranında 41-50 yaş aralığındaki yöneticilerin oluşturduğu, öğrenim durumlarına bakıldığında %48,5’nin lisans eğitimi aldıkları, lisansüstü eğitimi alan yöneticiler %39,3’lük kısmını oluşturmaktadır. Mezuniyet durumu incelendiğinde %47,7 oranında İktisadi Ve İdari Birimler/İşletme Fakültesi mezunu olduğu ve %33,1 kısmının 16-20 yıllık mesleki tecrübeye sahip olduğu bunların %31,5’nin 11-15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olduğu görülmektedir. Yöneticilerin çoğunluğunun erkek olması sektörde kadın yöneticilere daha az yer verildiğini göstermektedir. Bu yöneticilerin çoğunluğunun 41-50 yaşlarda olması çoğunluğun 16-20 yıllık tecrübeye sahip olması mali yöneticisi olabilmek için belirli bir sektörel birikimin olması gerektiğini göstermektedir. Yöneticilerin %12,3’ünün lisans altı eğitim almış olması ve alınan eğitimler kapsamında “Fen Edebiyat Fakültesi ve Eğitim Fakültesi’nin bulunuyor olması mali yöneticilerin yeterliliği açısından kabul edilebilir bir sonuç olarak görülmemektedir.

Tablo 17: Mali Yöneticilerin Görev Yaptığı Hastanelerin Mülkiyetleri ve Görevleri

Değişken		n	%
Hastane Mülkiyeti	Sağlık Bakanlığı	54	41,5
	Özel Hastane	51	39,3
	Üniversite Hastanesi	19	14,6
	Şehir Hastanesi	6	4,6
	Toplam	130	100,0
Hastanedeki Görev	Başhekim	26	20,0
	Hastane Müdürü	55	42,4
	Müdür Yardımcısı	11	8,5
	Medikal/Muhasebe Uzmanı	28	21,5
	Saymanlık Müdürü/Döner Sermaye Saymanı	5	3,8
	Diğer*	5	3,8
	Toplam	130	100,0

*Diğer kapsamında tahakkuk uzmanı, başhekim yardımcısı ve grup direktörü bulunmaktadır.

Tablo 17’de hastane mülkiyetleri incelendiğinde anket uygulanan 130 hastanenin %41,5’i sağlık bakanlığı hastaneleri %39,3’ü özel hastaneler, %14,6’sı üniversite hastanelerini ve %4,6’sı şehir hastaneleri olduğu görülmektedir. Bu hastanelerde görev yapan mali yöneticilerden %42,4 oranında hastane müdürüdür.

Bunu %21,5 ile medikal/muhasebe uzmanı ve %20 ile başhekim takip etmektedir. Bu durumda çalışmaya katılan mali yöneticilerin çoğunluğunu kamu ve özel hastanelerin oluşturduğu bunların içinde de en büyük pay hastane müdürü pozisyonuna aittir.

Tablo 18: Genel/Maliyet Muhasebesi Konusunda Eğitim Alma Durumu ve Alınan Eğitimler

Değişken		n	%
Eğitim Alma Durumu	Hayır Almadım	55	42,3
	Evet aldım	75	57,7
	Toplam	130	100,0
Alınan Eğitimler*	Hizmet İçi Eğitim	12	11,4
	Sertifika Eğitimi	32	30,5
	Lisans Eğitimi	28	26,7
	Yüksek Lisans Eğitimi	31	29,5
	Doktora Eğitimi	1	0,95
	Diğer**	1	0,95
	Toplam	105	100,0

* Birden fazla seçenek işaretlenebildiğinden n=105 olarak gerçekleşmiştir.

** Diğer kapsamında ticaret meslek lisesi muhasebe eğitimi bulunmaktadır.

Tablo 18’de mali yöneticilerin genel/maliyet muhasebesi eğitim alma durumları ve bu eğitimlerin neler olduğu görülmektedir. 130 mali yöneticinin %57,7’si (75 yönetici) eğitim aldığını %42,3’si (55 yönetici) eğitim almadığı görülmektedir. Eğitim alan %57,7’lik yönetici grubu ise bu eğitimleri daha çok sertifika eğitimi (30,5), lisans eğitimi (%26,7) ve yüksek lisans eğitimi (%29,5) şeklinde almışlardır. Hizmet içi eğitim alanlar ise %11,4’dür. %42,3’lük kısmının eğitim almamış olması mali yöneticilerin yeterliliği açısından kabul edilebilir sonuç olarak görülmemektedir. Hastane işletmelerinde hizmet içi eğitim oranının düşük olması Genel/Maliyet Muhasebesi alanındaki eğitimlere yeterli önemin verilmediği düşünülmektedir.

Tablo 19: Yöneticilerin Görev/Unvanına Göre Genel/Maliyet Muhasebesi ve Analizi Konusunda Eğitim Alma Durumları

Değişken	Eğitim Alma Durumu					
	Evet		Hayır		Toplam	
	n	%	n	%	n	%
Başhekim	6	23,1	20	76,9	26	20
Hastane Müdürü	42	76,4	13	23,6	55	42,3
Hastane Müd. Yard.	6	54,5	5	45,5	11	8,5
Medikal/Muhasebe Uzmanı	17	60,7	11	39,3	28	21,5
Saymanlık Müd./Döner Sermaye Saymanı	1	20	4	80	5	3,8
Diğer	3	60	2	40	5	3,8
Toplam	75	57,7	55	42,3	130	100

*Diğer kapsamında tahakkuk uzmanı, finansal analiz uzmanı ve grup direktörü bulunmaktadır.

Hastanelerin Başhekimlerinin (n=26) %23,1'i eğitim aldıklarını %76,9'u ise genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Hastane Müdürlerinin (n=55) %76,4'ü eğitim aldıklarını %23,6'sı ise genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Hastane Müdür Yardımcılarının (n=11) %54,5'i eğitim aldıklarını %45,5'i ise genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Medikal/Muhasebe Uzmanları (n=28) %60,7'si eğitim aldıklarını %39,3'ü ise genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Saymanlık Müd./Döner Sermaye Saymanının (n=5) %20'si eğitim aldıklarını %80'ni ise genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Diğer kapsamına giren mali yöneticiler (n=5) %60'ı eğitim aldıklarını belirtirken %40'ı genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Başhekimlerin ve saymanlık müdürlerin büyük çoğunluğunun genel/maliyet muhasebesi alanında eğitim almamış olmaları mali yönetici kategorisinde değerlendirilme açısından yetersiz görülmektedir.

Tablo 20: Mali Yöneticilerin Bilgisayara İlgili ve İşlerinde Kullanım Düzeyleri

Maddeler	Hiç		Az		Orta		İyi		Çok İyi		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Programlama Dilleri	49	37,7	30	23,1	28	21,5	22	16,9	1	0,8	130	100
Microsoft Office	0	0,0	2	1,5	21	16,2	52	40	55	42,3	130	100
Muhasebe Programları	13	10	28	21,0	39	30	25	19,2	25	19,2	130	100
Finans Programları	17	13,1	26	20	39	30	34	26,2	14	10,8	130	100
İnternet Kullanımı	0	0,0	1	0,8	14	10,8	42	32,3	73	56,2	130	100
HBYS Kullanımı	0	0,0	2	1,5	13	10	38	29,2	77	59,2	130	100

Tablo 20’de yöneticilerin bilgisayarla ilgili kullanım düzeyine bakıldığında mali yöneticilerin Hastane bilgi sistemi kullanımı (%59,2), İnternet kullanımı (%56,2), Microsoft Office’i (%42,3) çok iyi seviyede kullanmaktadırlar. Muhasebe programlarını mali yöneticilerin %19,2’si çok iyi kullanırken %40’ı iyi seviyede kullanmaktadır. Yöneticiler programlanma dillerini %37,7 oranında Finans programlarını %13,1 oranında ve Muhasebe programlarını %10 oranında herhangi bir kullanım ve bilgi düzeyine sahip olmadıkları belirtmişlerdir. Muhasebe programlarının hakimiyet %50’nin altında kalmıştır. Bu sebeple mali yöneticilerin muhasebe programlarına ilgi düzeylerinin yetersiz olduğu düşünülmektedir.

Tablo 21: Mali Yöneticilerin Muhasebe, Maliyet, Medikal Muhasebe ve Finans Açısından Yasal Mevzuat Hakkında Kaynak Takip Etme Durumları

Değişken		n	%
Takip Edilen Kaynaklar*	Takip Etmiyorum	2	0,68
	Resmi Gazete	82	27,80
	Periyodik Mevzuat	53	17,97
	Maliye, Vergi ve Sigorta Yayınları	47	15,93
	İnternet	106	35,93
	Diğer**	5	1,69
	Toplam	295	100,00

* Birden fazla seçenek işaretlenebildiğinden n=295 olarak gerçekleşmiştir.

** Diğer kapsamında 4734/4735 sayılı kanunlar, sağlık dergisi, SGK duyuruları bulunmaktadır.

Ulusal mevzuata ilgili en çok takip edilen kaynak %35,93 ile İnternet olup bunu %27,8 ile Resmi gazete ve %17,97 ile periyodik mevzuatlar takip etmektedir. Yasal mevzuat ve kaynakların en fazla internet ortamından takip edilmesi mali yöneticilerin bilgi sistemlerini takip ettiğini göstermektedir. İnternet ortamından

kaynak takibi yapmanın diğer alternatiflere oranla daha kolay olduğu düşünülmektedir.

Tablo 22: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yapmaya Yeterli Bulup Bulmadıkları

Değişken	n	%
Sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek	Evet	54
	Kısmen	42
	Hayır	34
	Toplam	130
Alınan eğitim ve mezun olunan eğitim durumu	Evet	60
	Kısmen	54
	Hayır	16
	Toplam	130

Tablo 22’de göre yöneticilerin %46,2’si kendilerini muhasebe bilgi, beceri ve yetenekler bakımından maliyet analizi yapmaya yeterli bulmuşlarken, %41,5’i kısmen yeterli, %12,3’ü yeterli bulmadığını belirtmiştir. Mali yöneticilerin %41,5’i aldıkları eğitim ve mezun olunan eğitim durumunun maliyet analizi yapma konusunda yeterli bulurken, %32,3’ü kısmen yeterli, %26,2’si yeterli bulmadığını belirtmiştir. Kendisini yeterli bulan mali yöneticilerin %50’nin altında kalması mali yöneticilerin istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yeteneklerine bakılmadığı düşünülmektedir. Bu çerçevede mali yönetici istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yetenekler bakımından daha donanımlı yöneticiler tercih edilebilir.

Tablo 23: Mali Yöneticilerin Görev Yaptıkları Hastanelerin Hizmet Maliyetlerinin Tespiti

Değişken	n	%
Hizmet Maliyeti Tespiti	Hastane bilgi sistemi otomatik olarak kendisi hesap etmektedir	104
	Her dönem sonu itibariyle manuel hesaplanmaktadır	14
	Tüm tahsilatlardan tüm ödemelerin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır	12
	Toplam	130

Tablo 23’de göre yöneticiler görev yaptıkları hastanelerin hizmet maliyeti yapılırken %80 oranında “Hastane bilgi sistemi otomatik olarak kendisi hesap etmektedir”, %10,8 oranında “Her dönem sonu itibariyle manuel hesaplanmaktadır” ve %9,2 oranında “Tüm tahsilatlardan tüm ödemelerin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır” olduğunu belirtmiştir. Araştırma kapsamındaki hastane işletmelerinin büyük bir çoğunluğunda hizmet maliyetlerinin otomatik olarak hesap edilmesi sahip olunan HBYS’nin maliyet analizi bakımından yeterli olduğu görülmüştür.

Tablo 24: Mali Yöneticilerin Görev Yaptıkları Hastanelerin Hizmet Maliyetlerinin Tespiti

	Değişken	n	%
Departman Tespiti	Medikal/Muhasebe bölümü	40	30,8
	Tahakkuk Bölümü	11	8,5
	Döner Sermaye Müdürlüğü	1	0,8
	Maliyet Analizi Bölümü	14	10,8
	Faturalandırma Bölümü	7	5,4
	Finans Bölümü	25	19,2
	Satın Alma Bölümü	1	0,8
	Diğer	5	3,8
	Herhangi bir bölümde yapılmamaktadır	26	20
	Toplam	130	100

*Diğer kapsamında Bütçe planlama ve iş geliştirme departmanı, Finansal Analiz departmanı ve İstatistik departmanı bulunmaktadır.

Tablo 24’de hastanelerde mali yöneticiler maliyet muhasebesi ve maliyet analizinin %30,8 oranında medikal/muhasebe bölümünde yapıldığını belirtmişlerdir. Bunu takiben %20 ile herhangi bir bölümde yapılmamaktadır %19,2 ile finans bölümü gelmektedir. Satın alma bölümü ve döner sermaye müdürlüğünde %0,8 oranında maliyet analizinin bu birimlerde yapılmadığı görülmektedir. %20’lik kısmında maliyet analizinin yapıldığı bir departmanın olmaması hastane işletmeleri için hala maliyet analizinin önemli ve gerekli görülmeği düşünülmektedir.

Tablo 25: Mali Yöneticilerin Uyguladıkları Maliyet Yönetim Sistemleri

Değişken		n	%
Maliyet Yönetim Sistemi*	Tam Maliyet	90	39
	Normal Maliyet	34	14,5
	Değişken Maliyet	29	12,6
	Direkt Maliyet	17	7,4
	Standart Maliyet	32	13,9
	Fiili Maliyet	6	2,6
	Sipariş Maliyeti	5	2,2
	Safha Maliyet	1	0,4
	Karma Maliyet	17	7,4
	Toplam	231	100,00

* Birden fazla seçenek işaretlenebildiğinden n=231 olarak gerçekleşmiştir.

Hastanelerde Maliyet yönetim sistemi ile ilgili en fazla uygulanan yöntem %39 ile “tam maliyet yöntemi” olup bunu %14,5 ile “normal maliyet”, 13,9 ile “standart maliyet” takip etmektedir. Safha maliyet sisteminin ise %0,4 oranla en az tercih edilen maliyet yönetim sistemi olduğu görülmektedir. Hastane işletmelerinde tam maliyet yönetiminin daha fazla tercih edilmesi kar/zarar hesaplaması yaparken tüm giderleri dikkate alınmakta bu da mali yöneticilere kar tutarını görme olanağını sağlamaktadır. Sadece bu yöntemi kullanan hastane işletmeleri için endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarının seçimini zorlaştırmaktadır. Ayrıca dönem karlarında tutarsızlıklara neden olarak mali yöneticilerin yanlış kararlar alabileceği düşünülmektedir.

Tablo 26: Hastanelerin Mülkiyetlerin göre Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanların Dağılımı

Hastanelerin Mülkiyetlerin göre Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanların Dağılımı																				
Değişkenler	Medikal/ Muhasebe		Tahakkuk		Döner Sermaye		Maliyet Analizi		Faturalandırma		Finans		Satın alma		Diğer		Yapılmamaktadır.		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Sağlık Bakanlığı	7	13	10	18,5	0	0	5	9,3	6	11,1	0	0	0	0	0	0	26	48,1	54	41,5
Özel Hastane	25	49	1	2	0	0	3	5,9	0	0	16	31,4	1	2	5	9,8	0	0	51	39,2
Üniversite Hastanesi	5	26,3	0	0	1	5,3	6	31,6	0	0	7	36,8	0	0	0	0	0	0	19	14,6
Şehir Hastanesi	3	50	0	0	0	0	0	0	1	16,7	2	33,3	0	0	0	0	0	0	6	4,6
Toplam	40	30,8	11	8,5	1	0,8	14	5,4	7	5,4	25	19,2	1	0,8	5	3,8	26	20	130	100

Tablo 26 incelendiğinde sağlık bakanlığını hastanelerinin %48’1’i hastanelerde maliyet analizinin yapılmadığını belirtmişlerdir. Özel hastanelerin %49’u maliyet analizinin medikal/muhasebe bölümünde yapıldığını ifade ederken üniversite hastaneleri %46,8’i finans bölümünde Şehir hastanelerinin %50’si medikal- muhasebe bölümünde yapıldığını ifade etmişlerdir. Buna sonuçlara göre, Sağlık Bakanlığı hastanelerinde görev yapan mali yöneticilerin çoğunluğunun maliyet analizi yapılmadığını belirtmesi, kamu hastanelerinde maliyet analizinin direkt olarak yapılamadığı, veriler toplandıktan sonra Sağlık Bakanlığı’nın Finansal Analiz ve Faturalandırma Dairesi Başkanlığı tarafından yapıldığı düşünülmektedir. Bu da hastane işletmelerinde görev yapan mali yöneticilerin maliyet analizi olan önem ve gerekliliği bakımından yetersiz olmasına neden olmuştur.

Tablo 27: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yaparken Karşılaştıkları Zorluk Seviyeleri

KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	N	%
Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması,	1	0,8	12	9,2	0	0	72	55,4	45	34,6
Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık ve çok olması,	4	3,1	7	5,4	4	3,1	71	54,6	44	33,8
Hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması,	4	3,1	18	13,8	5	3,8	67	51,5	36	27,7
Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi,	4	3,1	25	19,2	5	3,8	76	58,5	20	15,4
Sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması,	24	18,5	36	27,7	8	6,2	37	28,5	25	19,2
Hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması,	13	10	50	38,5	13	10	44	33,8	10	7,7
Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması,	9	6,9	47	36,2	16	12,3	39	30	19	14,6
Otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması,	5	3,8	48	36,9	15	11,5	55	42,3	7	5,4
Maliyet analizi uygularken kullanılan otomasyon sisteminin yetersiz olması,	9	6,9	45	34,6	11	8,5	54	41,5	11	8,5
Hastane yöneticilerinin maliyet analizi verilerinden ne şekilde faydalanabilecekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması,	12	9,2	45	34,6	13	10	42	32,3	18	13,8
Maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması,	6	4,6	47	36,2	9	6,9	53	40,8	15	11,5
Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması,	6	4,6	16	12,3	4	3,1	69	53,1	35	26,9
Maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması,	3	2,3	16	12,3	22	16,9	72	55,4	17	13,1
Maliyet hesaplamalarının yasalarda zorunluluk arz etmemesi,	6	4,6	16	12,3	31	23,8	63	48,5	14	10,8
Üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması,	4	3,1	20	15,4	3	2,3	73	56,2	30	23,1
Hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması,	8	6,2	16	12,3	7	5,4	80	61,5	19	14,6
Maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri,	8	6,2	21	16,2	11	8,5	63	48,5	27	20,8
Yönetmelik, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi,	10	7,7	21	16,2	16	12,3	63	48,5	20	15,4
Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması,	3	2,3	13	10	12	9,2	72	55,4	30	23,1
Daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması,	20	15,4	44	33,8	6	4,6	41	31,5	19	14,6

Tablo 27’de hastanelerde mali yöneticiler tarafından yürütüldüğü varsayılan maliyet uygulamalarıyla ilgili karşılaştıkları zorlukların olup olmadığına ilişkin cevaplar verilmiştir.

Tablonun geneline bakıldığında yöneticilerin %61,5’i hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmamasının hastanelerinde en fazla karşılaştıkları zorluk olduğunu ifade etmişlerdir. Bunu %58,5 ile sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi, %56,2 ile üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması ve %55,4 ile hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması, Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması, maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması takip etmektedir. Bu sonuçlar incelendiğinde devlet müdahalesinin sağlık sektörüne etkisinin fazla olması sebebiyle maliyet analizi ve maliyet hesaplamaları zorlaştığı görülmektedir. Mut ve Ağırbaş (2017) Ankara’da ikinci basamak hastanelerinde yaptığı bir maliyet analizi çalışmasında birim maliyetlerinin genel olarak SUT fiyatlarının üzerinde çıktığını bunun sebebinin SUT fiyatlarının düşük olması ve SGK’nın fiyatları belirlemede yapılan çalışmaları göz önünde bulundurması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu da mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken karşılaştıkları zorluklar içerisinde “üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması” sonucunu desteklemektedir. Bu durumda SUT fiyatlarının arttırılması için girişimde bulunulmasının yararlı olacağı söylenebilir.

Mali yöneticilere göre zorluk olarak kabul etmedikleri uygulamalar %38,5 ile hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması, %36,9’u otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması, %36,2’si hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması ve %36,2’si Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamamasıdır. Bu sonuçlara göre hastane işletmelerinde maliyet analizi yapmak için HBYS sistemlerinin uygun olduğu düşünülmektedir.

Tablo 28: Mali Yöneticilerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları

KULLANIM ALANLARI	Her Zaman		Sıklıkla		Bazen		Sıklıkla		Hiçbir Zaman	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
Hastanenizde vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanmasında,	57	43,8	42	32,3	13	10	6	4,6	12	9,2
Departmanların toplam maliyetinin tespit edilmesinde,	53	40,8	54	41,5	9	6,9	5	3,8	9	6,9
Hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde,	57	43,8	49	37,7	14	10,8	1	0,8	9	6,9
İlk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmalarında,	53	40,8	48	36,9	15	11,5	9	6,9	5	3,8
Geri ödeme sistemlerinde (TİG'de) kullanılması,	38	29,2	47	36,2	28	21,5	4	3,1	13	10
Hizmetlerin toplam hizmet üretim maliyetlerinin tespit edilmesinde,	51	39,2	51	39,2	14	10,8	10	7,7	4	3,1
Finansal tabloların elde edilmesinde ve genel muhasebeye veri sağlanmasında,	52	40	49	37,7	17	13,1	8	6,2	4	3,1
Bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde,	53	40,8	52	40	14	10,8	7	5,4	4	3,1
Kapasite artırma veya azaltma gibi yönetsel kararların verilmesinde,	33	25,4	56	43,1	23	17,7	14	10,8	4	3,1
Makine ve ekipman yenileme kararlarında,	44	33,8	48	36,9	26	20	11	8,5	1	0,8
Sunulan hizmetlerin dış kaynak kullanılarak elde edilmesi hususundaki yönetsel kararlarda kullanılması,	35	26,9	47	36,2	32	24,6	12	9,2	4	3,1
Alternatif sağlık hizmetleri kararlarında kullanılması,	32	24,6	46	35,4	41	31,5	7	5,4	4	3,1
Ürün veya hizmet karmasının tespit edilmesinde,	36	27,7	48	36,9	38	29,2	4	3,1	4	3,1
Yatırım kararlarının alınmasında	36	27,7	57	43,8	19	14,6	16	12,3	2	1,5
Bütçelerin ve stratejik planların hazırlanmasında,	44	33,8	44	33,8	27	20,8	11	8,5	4	3,1
Yöneticilerin ve çalışanların performanslarının değerlendirmesinde,	37	28,5	41	31,5	28	21,5	17	13,1	7	5,4
Sorumluluk muhasebesinin oluşturulmasında	28	21,5	49	37,7	29	22,3	15	11,5	9	6,9
İşletmenin hem kendisiyle hem de rakipleriyle kıyaslama yapabilmelerinde,	28	21,5	40	30,8	34	26,2	21	16,2	7	5,4
Fiyatlama kararlarında	37	28,5	46	35,4	30	23,1	10	7,7	7	5,4
Maliyetlerin planlamasında, kontrolünde ve denetiminde,	27	20,8	53	40,8	38	29,2	11	8,5	1	0,8
Maliyet – hacim- kar analizlerinin yapılmasında,	24	18,5	55	42,3	32	24,6	16	12,3	3	2,3
Maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılmasında,	26	20	47	36,2	32	24,6	20	15,4	5	3,8
Yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarında,	39	30	47	36,2	21	16,2	19	14,6	4	3,1
Herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesinde,	20	15,4	30	23,1	35	26,9	32	24,6	13	10

Yukarıdaki tabloda hastane mali yöneticileri tarafından yürütüldüğü varsayılan mali faaliyetleri uygularken mali bilgileri kullanım alanı ele alınmıştır. Mali yöneticiler mali bilgileri yerine getirirken mali bilgilerden kullanma düzeyleri beşli likert ölçeği kullanılarak tespit edilmiştir. Bu beşli ölçeğe göre ilgili faaliyeti

her zaman kullanan yönetici 5 (Her zaman), hiç kullanmayan yönetici 1 (Hiçbir zaman) ölçeğini seçerek anketi cevaplamışlardır. Tablo 28’de hastanelerde mali yöneticiler tarafından yürütüldüğü varsayılan maliyet uygulamalarda maliyet bilgilerini kullanım alanına ilişkin cevaplar verilmiştir. Tablonun geneline bakıldığında yöneticilerin %43,8’i hastanenizde vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanması ve hastanenin kar/zararının tespit edilmesi en fazla mali bilgilerin kullanıldığı ifade olmuştur. Bunu %40,8 ile Departmanların toplam maliyetinin tespit edilmesi, ilk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmaları ve bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi takip etmektedir. Bu durumda maliyet bilgileri daha çok yasal zorunluluklar sebebiyle kullanmıştır. Ayrıca hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde kullanılması maliyet analizi yapılırken hala geleneksel yöntemlere başvurulduğu göze çarpmaktadır. Mali yöneticilerin mali bilgileri kullanmadıkları uygulamalar ise %24,6 ile herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesi %15,4 ile maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılması ve %14,6 ile yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarıdır. Bu sonuçlara göre hastane işletmelerinde maliyet analizi, maliyet fayda analizi, maliyet etkililik analizi gibi yöntemleri çok fazla tercih edilmemiştir. Buna göre maliyet analizi yapabilecek uzman personelin olmadığı ve hastane işletmesinin maliyet analizinin yapılması konusunda herhangi bir girişimde bulunmadığı düşünülmektedir.

Tablo 29: Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yapma Bakımından Yeterli Bulma Durumu

Görev/Unvan	Mali Yöneticilerin Maliyet Analizi Yaparken Bilgi, Beceri ve Yetenek Bakımından Yeterli Bulma Durumu							
	Evet Yeterli Buluyorum		Kısmen Yeterli Buluyorum		Hayır Yeterli Bulmuyorum		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%
Başhekim	3	11,5	14	53,8	9	34,6	26	20
Hastane Müd.	32	58,2	21	38,2	2	3,6	55	42,4
Hastane Müd. Yard.	3	27,3	5	45,5	3	27,3	11	8,5
Medikal/Muhasebe Uzmanı	17	60,7	9	32,1	2	7,1	28	21,5
Saymanlık Müd./Döner Sermaye Saymanı	3	60	2	40	0	0	5	3,8
Diğer	2	40	3	60	0	0	5	3,8
Toplam	60	46,2	54	41,5	16	12,3	130	100

Hastanelerde maliyet analizi yaparken yeterli bulma durumu incelendiğinde 130 yöneticinin %46,2'si kendisini yeterli bulmuş bunların içinde de en fazla yeterli bulan yöneticiler hastane müdürleridir. Hastanelerin Müdürlerinin (n=55) %58,2'si kendisini maliyet analizi yapma bakımından yeterli bulurken %38,2'si yetersiz bulmaktadır. Hastanelerin Başhekimlerinin (n=26) %53,8'i kendisini maliyet analizi yapma bakımından kısmet yeterli, %34,6'sı yetersiz ve %11,5'i ise yeterli bulmaktadır.

Başhekimlerin çoğunluğunun kendini kısmen yeterli ve yetersiz bulması mali yöneticilerin sahip olması gereken bilgi, beceri ve yeteneklerden yoksun olduğu düşünülmektedir. Kendisini yeterli bulan mali yöneticilerin %50'nin altında kalması mali yöneticilerin istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yeteneklerine bakılmadığı düşünülmektedir. Bu çerçevede mali yönetici istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yetenekler bakımından daha donanımlı yöneticiler tercih edilebilir.

Tablo 30: Mülkiyetlerine Göre Hastanelerin Maliyet Tespiti

Değişken	Hastanelerin Maliyet Tespiti							
	Hastane bilgi sistemi otomatik olarak kendisi hesap etmektedir		Her dönem sonu itibariyle manuel hesaplanmaktadır		Tüm tahsilatlardan tüm ödemelerin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır		Toplam	
Mülkiyet	n	%	n	%	n	%	n	%
Sağlık Bakanlığı	46	85,2	2	3,7	6	11,1	54	41,5
Özel Hastane	34	66,7	11	21,6	6	11,8	51	39,3
Üniversite Hastanesi	18	94,7	1	5,3	-	-	19	14,6
Şehir Hastanesi	6	100	-	-	-	-	6	4,6
Toplam	104	80	14	10,8	12	9,2	130	100

Tabloya bakıldığında; Mülkiyetine göre hastanelerin hizmet maliyet tespitlerinde “Hastane bilgi sistemi otomatik olarak kendisi hesap etmektedir” seçeneği sağlık bakanlığı hastaneleri (n=54) %85,2'si, özel hastanelerin (n=51) %66,7'si, üniversite hastanelerin (n=19) %94,7'si, şehir hastanelerinin (n=6) %100'ü olduğunu belirtmişlerdir.

Tablo 31: Karşılaşılan Zorlukların Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR	n	Ort.	SS
Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması,	130	4,14	0,88
Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık ve çok olması,	130	4,11	0,93
Hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması,	130	3,87	1,07
Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi,	130	3,64	1,06
Sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması,	130	3,02	1,44
Hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması,	130	2,91	1,20
Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması,	130	3,09	1,24
Otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması,	130	3,08	1,08
Maliyet analizi uygularken kullanılan otomasyon sisteminin yetersiz olması,	130	3,10	1,17
Hastane yöneticilerinin maliyet analizi verilerinden ne şekilde faydalanabilecekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması,	130	3,07	1,26
Maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması,	130	3,18	1,18
Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması,	130	3,85	1,09
Maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması,	130	3,65	0,94
Maliyet hesaplamalarının yasalarda zorunluluk arz etmemesi,	130	3,48	1,00
Üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması,	130	3,81	1,06
Hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması,	130	3,66	1,07
Maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri,	130	3,62	1,16
Yönetmelik, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi,	130	3,48	1,16
Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması,	130	3,87	0,96
Daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması,	130	2,96	1,37

Araştırma yapılan hastanelerde 130 yöneticinin verdiği cevaplarda en fazla karşılaşılan zorluk 4,14'lük bir ortalama ile sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olmasıdır. Bunu 4,11'ile "Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık olması", 3,87'la Hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması ve "Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması" zorlukları takip etmektedir. En fazla zorluk olarak görülen ifadenin "sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması" mali yöneticilerin bireysel faktörlerinden ziyade hastane işletmelerinin kendisine has özelliğinden kaynaklı zorluklarla karşılaşıldığı düşünülmektedir. Araştırmada mali yöneticilerin katılmadığı zorluklar ise 2,91 ortalama ile hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması, 2,96 ortalama ile daha fazla kar elde edebilmek için

maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması, 3,02 ortalamayla sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması olduğu görülmektedir. Bunun en büyük sebebi de hastane işletmelerinin kendine has özelliklerinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 32: Hastanelerin Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanları Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

MALİYET BİLGİLERİNİ KULLANIM ALANLARI	n	Ort.	SS
Hastanenizde vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanmasında,	130	3,97	1,25
Departmanın toplam maliyetinin tespit edilmesinde,	130	4,05	1,12
Hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde,	130	4,11	1,09
İlk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmalarında,	130	4,04	1,07
Geri ödeme sistemlerinde (TİG'de) kullanılması,	130	3,72	1,21
Hizmetlerin toplam hizmet üretim maliyetlerinin tespit edilmesinde,	130	4,04	1,04
Finansal tabloların elde edilmesinde ve genel muhasebeye veri sağlanmasında,	130	4,05	1,03
Bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde,	130	4,10	1,00
Kapasite arttırma veya azaltma gibi yönetsel kararların verilmesinde,	130	3,77	1,05
Makine ve ekipman yenileme kararlarında,	130	3,95	0,97
Sunulan hizmetlerin dış kaynak kullanılarak elde edilmesi hususundaki yönetsel kararlarda kullanılmasında,	130	3,75	1,05
Alternatif sağlık hizmetleri kararlarında kullanılmasında,	130	3,73	0,99
Ürün veya hizmet karmasının tespit edilmesinde,	130	3,83	0,97
Yatırım kararlarının alınmasında	130	3,84	1,02
Bütçelerin ve stratejik planların hazırlanmasında,	130	3,87	1,07
Yöneticilerin ve çalışanların performanslarının değerlemesinde,	130	3,65	1,18
Sorumluluk muhasebesinin oluşturulmasında	130	3,55	1,16
İşletmenin hem kendisiyle hem de rakipleriyle kıyaslama yapabilmelerinde,	130	3,47	1,16
Fiyatlama kararlarında	130	3,74	1,12
Maliyetlerin planlamasında, kontrolünde ve denetiminde,	130	3,72	0,92
Maliyet – hacim- kar analizlerinin yapılmasında,	130	3,62	1,00
Maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılmasında,	130	3,53	1,09
Yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarında,	130	3,75	1,13
Herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesinde,	130	3,09	1,22

Araştırma yapılan hastanelerde 130 yöneticinin verdiği cevaplarda en sık kullanılan maliyet bilgisi 4,11'lik bir ortalamayla hastanenin kar/zararının tespit edilmesidir. Bunu 4,10 ile bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi, 4,23 ile bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi 4,05 ile departmanın toplam maliyetinin tespit edilmesi ve finansal tabloların elde edilmesinde ve genel muhasebeye veri sağlanması, 4,04 ile ilk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmaları takip etmektedir. Maliyet analizinin kullanım alanı olarak kar/zarar tespit edilmesi maliyet

analizi yapılırken hala geleneksel yöntemlere ağırlık verildiği Araştırmada mali yöneticilerin mali bilgilerin kullanım sıklığı az olan durumlar ise 3,09 ortalamaıyla herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesidir. Bunu 3,47 ile işletmenin hem kendisiyle hem de rakipleriyle kıyaslama yapabilmeleri, 3,53 ile maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılması, 3,55 ile sorumluluk muhasebesinin oluşturulması takip etmektedir.

4.2. Ortalamalar Arasındaki Korelasyonlara ve Farklara İlişkin Bulgular

Bu bölümde maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorluklar ve kullanım alanları arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Söz konusu bu ilişkilerin derecesi ve yönünü belirlemek amacıyla uygulanan Pearson Korelasyon Analizine ilişkin bulgular Tablo 33 'de yer almaktadır.

Tablo 33: Karşılaşılan Zorluklar ve Kullanım Alanlarına Değişkenlerine İlişkin Korelasyon Analizi

Karşılıklı Zorluklar ve Kullanım Alanları Değişkenlerine İlişkin Korelasyon Analizi									
Değişkenler		Karmaşıklık	Politik Yasal	HBYS	Bilinç	Örgüt Yapısı	Finansal Tablo	Maliyet Analizi	Stratejik Karar
Karmaşıklık	Pearson Correlation	1	,535**	,385**	,384**	,382**	0,03	- 0,12	0,01
	p	-	0,000	0,000	0,000	0,000	0,70	0,17	0,92
Politik Yasal	Pearson Correlation	,535**	1	,344**	,520**	,326**	- 0,11	- 0,13	-,184*
	p	0,000		0,000	0,000	0,000	0,21	0,14	0,04
HBYS	Pearson Correlation	,385**	,344**	1	,444**	,175*	-,284**	-,207*	-,335**
	p	0,000	0,000		0,000	0,05	0,000	0,02	0,000
Bilinç	Pearson Correlation	,384**	,520**	,444**	1	,192*	-,186*	-,215*	-,302**
	p	0,000	0,000	0,000		0,03	0,04	0,01	0,000
Örgüt yapısı	Pearson Correlation	,382**	,326**	,175*	,192*	1	0,04	- 0,13	- 0,10
	p	0,000	0,000	0,05	0,03		0,63	0,13	0,27
Finansal Tablo	Pearson Correlation	0,03	- 0,11	- ,284**	-,186*	0,04	1	,444**	,629**
	p	0,70	0,21	0,00	0,04	0,63		0,000	0,000
Maliyet Analizi	Pearson Correlation	0,12	- 0,13	-,207*	-,215*	- 0,13	,444**	1	,748**
	p	0,17	0,14	0,02	0,01	0,13	0,000		0,000
Stratejik Karar	Pearson Correlation	0,01	-,184*	- ,335**	- ,302**	- 0,10	,629**	,748**	1
	p	0,92	0,04	0,000	0,000	0,27	0,000	0,000	

İstatistiksel olarak anlamlı bulunan Pearson Correlation katsayıları * p< 0,05, **p< 0,01 ile belirtilmiştir. (n=130).

Tablo 33’de karşılan zorluk düzeyinin alt boyutlarının birbirleriyle aralarında anlamlı ilişki olduğu görülmektedir. “Stratejik karar alma” ve “finansal tablo” değişkenleri arasında orta düzeyde ilişki bulunmaktadır ($r=0,629$; $p<0,01$). Bu durumun ortaya çıkmasında mali yöneticilerin aldıkları kararlarda finansal tablolar da önemli ölçüde yararlandıkları bu sayede uzun dönemli ve ortalamanın üzerinde getiri elde edebilecekleri düşünülmektedir. Değişkenler arası en yüksek korelasyonun “stratejik karar alma” ve “maliyet analizi” arasında ($r=0,748$; $p<0,01$) yüksek düzeyde ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 34: Mülkiyetine Göre Hastanelerde Mali Analiz Yapılırken Karşılaşılan Zorluklar

KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR	Kamu	Özel	Üniversite	Şehir	F	p
Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması,	4,11	4,12	4,21	4,33	0,17	0,920
Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık ve çok olması,	4,00	4,20	4,11	4,33	0,51	0,680
Hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması,	3,89	3,75	4,05	4,17	0,57	0,630
Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi,	3,80	3,57	3,74	2,50	2,99	0,003*
Sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması,	3,28	2,75	3,37	2,00	2,66	0,005
Hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması,	3,09	2,69	2,74	3,67	1,99	0,120
Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması,	3,35	2,76	3,05	3,67	2,51	0,006
Otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması,	3,24	2,71	3,37	4,00	4,73	0,000*
Maliyet analizi uygularken kullanılan otomasyon sisteminin yetersiz olması,	3,22	2,84	3,26	3,67	1,62	0,190
Hastane yöneticilerinin maliyet analizi verilerinden ne şekilde faydalanabilecekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması,	3,39	2,71	3,16	3,00	2,69	0,005
Maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması,	3,20	3,06	3,47	3,17	0,57	0,630
Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması,	3,76	3,88	4,00	4,00	0,29	0,830
Maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması,	3,54	3,53	4,11	4,17	2,74	0,005
Maliyet hesaplamalarının yasalarda zorunluluk arz etmemesi,	3,46	3,29	4,00	3,67	2,47	0,007
Üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması,	3,80	3,67	4,21	3,83	1,23	0,300
Hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması,	3,83	3,37	4,11	3,17	3,42	0,002*
Maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri,	3,74	3,31	4,16	3,33	2,98	0,003*
Yönetimsel, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi,	3,67	3,10	3,95	3,50	3,52	0,002*
Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması,	3,91	3,76	4,16	3,50	1,10	0,350
Daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması,	3,11	2,82	2,74	3,50	0,87	0,460

Araştırma yapılan kamu, özel, üniversite ve şehir hastanelerine göre maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorlukların ortalama değerleri arasında sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi, otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması, hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması, maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri ve yönetsel, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi konularında $p < 0.05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farkların olduğu görülmüştür.

Tablo 35: Mülkiyetine Göre Hastanelerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları

KULLANIM ALANI	Kamu	Özel	Üni.	Şehir	F	p
Hastanenizde vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanmasında,	3,67	4,22	4,63	2,50	7,14	0,000*
Departmanların toplam maliyetinin tespit edilmesinde,	3,76	4,35	4,58	2,50	9,11	0,000*
Hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde,	3,80	4,41	4,68	2,50	10,88	0,000*
İlk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmalarında,	3,85	4,25	4,47	2,50	7,31	0,000*
Geri ödeme sistemlerinde (TİG'de) kullanılması,	3,80	3,65	4,16	2,17	4,63	0,000*
Hizmetlerin toplam hizmet üretim maliyetlerinin tespit edilmesinde,	3,91	4,20	4,47	2,50	6,95	0,000*
Finansal tabloların elde edilmesinde ve genel muhasebeye veri sağlanmasında,	3,89	4,27	4,42	2,50	7,63	0,000*
Bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde,	3,93	4,39	4,37	2,33	10,57	0,000*
Kapasite artırma veya azaltma gibi yönetsel kararların verilmesinde,	3,39	4,27	4,00	2,17	15,07	0,000*
Makine ve ekipman yenileme kararlarında,	3,69	4,33	4,05	2,67	8,86	0,000*
Sunulan hizmetlerin dış kaynak kullanılarak elde edilmesi hususundaki yönetsel kararlarda kullanılmasında,	3,48	4,10	3,89	2,67	5,88	0,000*
Alternatif sağlık hizmetleri kararlarında kullanılmasında,	3,57	4,04	3,63	2,83	4,04	0,001*
Ürün veya hizmet karmasının tespit edilmesinde,	3,69	4,16	3,68	2,83	4,97	0,000*
Yatırım kararlarının alınmasında	3,70	4,20	3,68	2,50	6,84	0,000*
Bütçelerin ve stratejik planların hazırlanmasında,	3,67	4,35	3,58	2,50	9,31	0,000*
Yöneticilerin ve çalışanların performanslarının değerlemesinde,	3,48	4,06	3,32	2,67	4,67	0,000*
Sorumluluk muhasebesinin oluşturulmasında	3,48	3,96	2,89	2,83	5,55	0,000*
İşletmenin hem kendisiyle hem de rakipleriyle kıyaslama yapabilmelerinde,	3,17	3,96	3,05	3,33	5,72	0,000*
Fiyatlama kararlarında	3,46	4,16	3,53	3,33	4,27	0,001*

* $p < 0.05$

Tablo 36: Mülkiyetine Göre Hastanelerin Maliyet Bilgilerinin Kullanım Alanları Devamı

KULLANIM ALANI	Kamu	Özel	Üni.	Şehir	F	p
Maliyetlerin planlamasında, kontrolünde ve denetiminde,	3,44	4,12	3,68	3,00	6,93	0,000*
Maliyet – hacim- kar analizlerinin yapılmasında,	3,28	3,96	3,79	3,33	4,84	0,000*
Maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılmasında,	3,30	3,90	3,26	3,33	3,41	0,002*
Yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarında,	3,52	4,04	3,79	3,33	2,22	0,009
Herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesinde,	3,04	3,45	2,42	2,67	3,90	0,001*

*p<0.05

Araştırma yapılan hastanelerde mülkiyetlerine göre (kamu, özel, üniversite, şehir hastaneleri) göre maliyet bilgi kullanım alanlarının ortalama değerleri incelendiğinde 24 ifadenin 23’ü $p<0.05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı çıkarken sadece “yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarında” ifadesi istatistiksel olarak anlamsız bulunmuştur. Bu sonuçlar neticesinde göze çarpan “Hastanenizde vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanması” ifadesinde en fazla maliyet bilgilerini kullanan kurum Üniversite hastaneleri olmuştur. Bu da Üniversite hastanelerinin yasal düzenlemelerde maliyet bilgilerini diğer kurumlara göre daha fazla kullandığı düşünülmektedir.

Tablo 37: Mali Yöneticilerin Bilgi, Beceri ve Yetenek Bakımından Yeterlilik Durumunun Karşılaştıkları Zorluklara Göre Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

KARŞILAŞILAN ZORLUKLAR	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yetersizim		F	p
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS		
Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması,	4,22	0,76	4,00	1,01	4,31	0,79	1,23	0,300
Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık ve çok olması,	4,15	0,88	3,98	1,04	4,38	0,62	1,24	0,290
Hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması,	3,90	1,10	3,76	1,13	4,13	0,62	0,77	0,470
Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi,	3,88	0,85	3,46	1,14	3,31	1,30	3,23	0,004 *
Sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması,	3,70	1,21	2,61	1,32	1,88	1,45	17,36	0,000 *
Hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması,	2,82	1,31	2,93	1,11	3,19	1,05	0,61	0,540
Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması,	3,17	1,32	3,11	1,21	2,75	1,00	0,73	0,490
Otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması,	2,98	1,17	3,13	1,03	3,31	0,87	0,67	0,520
Maliyet analizi uygularken kullanılan otomasyon sisteminin yetersiz olması,	3,08	1,21	3,19	1,13	2,88	1,20	0,44	0,650
Hastane yöneticilerinin maliyet analizi verilerinden ne şekilde faydalanabilecekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması,	3,15	1,45	2,94	1,04	3,19	1,28	0,45	0,640
Maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması,	3,20	1,23	3,11	1,14	3,38	1,15	0,32	0,730
Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması,	4,12	0,99	3,50	1,21	4,06	0,68	5,17	0,001 *
Maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması,	3,73	0,86	3,48	1,02	3,88	0,89	1,58	0,210
Maliyet hesaplamalarının yasalarda zorunluluk arz etmemesi,	3,53	1,03	3,50	0,99	3,25	0,93	0,52	0,600
Üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması,	3,87	1,00	3,61	1,16	4,25	0,77	2,48	0,009
Hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması,	3,48	1,17	3,83	0,95	3,75	1,00	1,60	0,210
Maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri,	3,83	1,11	3,39	1,20	3,56	1,15	2,13	0,120
Yönetmelik, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi,	3,65	1,15	3,28	1,17	3,50	1,15	1,47	0,230
Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması,	4,00	0,80	3,80	1,03	3,63	1,20	1,24	0,290
Daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması,	3,05	1,43	2,70	1,28	3,50	1,26	2,38	0,100

*p<0,05

Araştırma yapılan hastanelerde maliyet analizi yaparken bilgi, beceri ve yetenek bakımından kendilerini yeterli bulma durumuna göre evet, kısmet ve hayır diyen mali yöneticilerin karşılaştıkları zorluklar arasında sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması, hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması ve sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi konusunda $p<0,05$ düzeyinde istatistiksel açıdan anlamlı farklılıklar olduğu görülmüştür. Bunun yanı sıra araştırma yapılan hastanelerde

yöneticilerin diğer zorlukları içerisinde $p<0,05$ düzeyinde anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Kendisini maliyet analizi yaparken bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterli bulan mali yöneticilerin başhekim baş müdür gibi ikili otoritenin bulunması ve uzmanlaşma seviyesinin yüksek olmasından daha fazla zorlandıkları görülmektedir. Bunun sebebinin hastane işletmelerinde yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmadığından etkin bir organizasyon yapısının olmaması olduğu düşünülmektedir. Karahan (2007) yaptığı bir çalışmada hastane işletmeleri matriks organizasyon yapılarının çalışanlar arasında iletişim sorunlarına neden olduğu bu sebeple iletişime diğer hizmet sektörlerine oranla daha fazla önem vermeleri gerektiği desteklenmektedir.

4.2.1. Mali Yöneticilerin Çeşitli Değişkenlere Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Bu kısımda mali yöneticilerin karşılaşılan zorluk düzeylerinin değişkenlere göre yapılan analiz ve yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 38 : Mali Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Cinsiyet						
Boyutlar	Kadın		Erkek		t	p
	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	3,84	0,77	3,95	0,82	- 0,62	0,540
Politik Yasal Durumlar	3,88	0,79	3,59	0,82	1,66	0,100
HBYS	3,20	1,07	3,00	0,94	0,95	0,340
Bilinç Düzeyi	3,27	0,89	3,02	0,98	1,21	0,230
Örgüt Yapısı	3,57	1,11	3,27	0,99	1,40	0,170

* $p<0,05$

Tablo 38’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan mali yöneticilerin karşılaşılan zorluk düzeyleri ortalamalarını cinsiyetlerine göre karşılaştıran t-testi sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonucunda; kadın ve erkek çalışanlar arasında anlamlı fark bulunmadığı tespit edilmiştir ($p<0,05$). Bu durumda hipotez 1.a, 2.a, 3.a, 4.a, ve 5.a reddedilmiştir.

Tablo 39: Mali Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Yaş												
Boyutlar	21-30		31-40		41-50		51-60		61+		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	3,60	1,00	4,03	0,76	3,92	0,76	3,98	0,83	4,00	-	0,59	0,670
Politik Yasal Durumlar	3,18	0,80	3,56	0,97	3,70	0,73	3,89	0,74	4,00	-	1,51	0,200
HBYS	2,80	0,93	3,22	0,94	2,95	0,96	3,08	1,04	4,00	-	0,87	0,490
Bilinç Düzeyi	3,33	1,12	3,07	0,98	3,05	0,96	3,03	0,96	2,67	-	0,24	0,920
Örgüt Yapısı	3,10	1,05	3,34	0,83	3,16	1,08	3,91	1,00	3,00	-	2,46	0,050

*p<0,05

Mali yöneticilerin yaşlarının hastane işletmelerinde maliyet analiz yaparken karşılaştıkları zorluklarla istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir. Bu sonuçlara göre hipotez 1.b, 2.b, 3.b, 4.b ve 5.b reddedilmiştir.

Tablo 40: Mali Yöneticilerin Mülkiyetlerin Göre Hastaneler Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Mülkiyetlerine Göre Hastaneler										
Boyutlar	Sağlık Bakanlığı		Özel		Üniversitesi		Şehir		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	3,89	0,87	3,89	0,84	4,09	0,47	4,20	0,31	0,57	0,640
Politik Yasal Durumlar	3,73	0,83	3,42	0,84	4,10	0,42	3,50	0,84	3,75	0,001*
HBYS	3,23	0,83	2,75	1,08	3,11	0,93	3,75	0,42	3,50	0,020*
Bilinç Düzeyi	3,23	0,91	2,86	1,05	3,12	0,94	3,22	0,62	1,38	0,250
Örgüt Yapısı	3,54	0,99	3,16	0,99	3,55	0,97	2,25	0,99	4,04	0,001*

*p<0,05

Tablo 40'da araştırmaya katılan mali yöneticilerin karşılaşılan zorluk düzeylerine göre karşılaştırıldığı ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Analiz sonuçlarına göre; politik-yasal faktörler, HBYS ve örgüt yapısı boyutlarında mülkiyetlerine göre hastanelere göre istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir. Bu sonuçlara göre hipotez 2.e, 3.e ve 5.e kabul edilmiştir. Diğer boyutlardaki 1.e ve 4.e hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken mülkiyetlere göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda Üniversite hastaneleri politik yasal durumlarda ve örgüt yapısında, Şehir hastaneleri HBYS

alanında daha fazla zorlanmaktadır. Bu zorlanmaların Üniversite hastanelerinin örgüt yapısının daha karmaşık yapıda olması ve daha çok prosedürlerle karşı karşıya olmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 41: Mali Yöneticilerin Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

	Öğrenim Durumu											
Boyutlar	Lise		Önlisans		Lisans		Yüksek Lisans		Doktora		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,30	0,49	3,71	0,91	3,97	0,82	3,78	0,79	4,31	0,48	1,56	0,190
Politik Yasal Durumlar	4,44	0,34	3,13	0,97	3,78	0,73	3,52	0,88	3,47	0,74	3,42	0,001*
HBYS	3,83	0,74	3,35	0,88	3,03	1,00	2,84	1,01	3,16	0,60	1,76	0,140
Bilinç Düzeyi	3,94	0,39	3,13	0,91	3,03	0,87	2,97	1,12	3,15	1,07	1,41	0,230
Örgüt Yapısı	4,33	0,88	2,90	0,84	3,29	1,05	3,50	0,95	2,82	0,93	3,08	0,002*

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin öğrenim durumları göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin hem politik-yasal durumlarda, hem de örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre 2.c ve 5.c hipotezleri kabul edilirken 1.c, 3.c ve 4.c hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre lise mezunlarının maliyet analizi yaparken karşılaşılan zorluklar uygulamasının örgüt yapısı ve politik yasal faktörlerde daha fazla zorlanılmaktadır yönündeki görüşlere, ön lisans, lisans ve lisansüstü eğitimi almış kişilere göre daha fazla katıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum lise mezunun almış mali yöneticilerin maliyet analizi yaparken politik yasal faktörler ve örgüt yapısı alanlarında daha fazla zorlandıkları düşünülmektedir.

Tablo 42: Mali Yöneticilerin Öğrenim Kurumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Öğrenim Kurumu														
Boyutlar	Tıp Fakültesi		Sağlık Bilimleri Fak.		İktisadi İdari Bilimler Fak		MYO		Lise		Diğer		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,03	0,50	4,06	0,70	3,85	0,88	3,71	0,91	4,30	0,49	4,00	1,06	0,71	0,620
Politik Yasal Durumlar	3,56	0,51	3,78	0,90	3,63	0,83	3,13	0,97	4,44	0,34	3,90	0,88	2,37	0,004 *
HBYS	2,91	0,87	3,51	1,07	2,85	0,96	3,35	0,88	3,83	0,74	2,71	0,59	2,92	0,002 *
Bilinç Düzeyi	2,93	0,95	3,22	1,00	2,99	0,97	3,13	0,91	3,94	0,39	2,95	1,16	1,30	0,270
Örgüt Yapısı	2,38	0,63	3,31	0,97	3,60	0,88	2,90	0,84	4,33	0,88	4,00	1,38	9,65	0,000 *

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortamlarını yöneticilerin öğrenim kurumu göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin politik-yasal durumlarda, HBYS ve örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre 2.g, 3.g ve 5.g hipotezleri kabul edilirken 1.g ve 4.g hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken öğrenim kurumuna göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda Lise mezunlarının politik yasal durumlarda ve örgüt yapısı alanlarında daha fazla zorlanmaktadır. Bunun sebebinin lise mezunun mali yöneticilerin maliyet analizi yapmaya Tıp Fakültesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi ve MYO mezunlarına göre daha az yetkin olduğu düşünülmektedir.

Tablo 43: Mali Yöneticilerin Sektörde Çalışma Yılı Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Sektörde Çalışma Yılı												
Boyutlar	1-5		6-10		11-15		16-20		21+		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	3,70	1,05	4,38	0,37	3,97	0,66	3,82	0,88	3,99	0,81	1,29	0,280
Politik Yasal Durumlar	3,02	0,86	3,23	0,86	3,63	0,80	3,78	0,75	3,88	0,79	3,15	0,002 *
HBYS	2,85	0,98	2,90	0,72	3,09	1,06	3,16	0,92	2,93	1,01	0,40	0,810
Bilinç Düzeyi	3,50	1,02	3,03	1,44	2,90	0,80	3,09	0,86	3,15	1,14	0,86	0,490
Örgüt Yapısı	3,10	1,05	3,30	0,92	3,00	0,98	3,50	0,99	3,67	1,06	2,33	0,006

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin sektörde çalışma yılına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin politik-yasal durumlar alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 2.d kabul edilirken 1.d, 3.d, 4.d ve 5.d reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken sektörde çalışma yılına göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda 21 yıl ve üzeri çalışan hastaneleri politik yasal durumlarında daha fazla zorlanmaktadır. Bunun sektördeki tecrübeleri nedeniyle iş hayatına karşı yeniliğe açık olmamalarından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 44: Mali Yöneticilerin Eğitim Alma Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Genel/Maliyet Muhasebesi ve Analizi Konusunda Eğitim Alma Durumu						
Boyutlar	Evet Aldım		Hayır Almadım		t	p
	Ort	SS	Ort	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,05	0,69	3,79	0,89	-1,91	0,006
Politik Yasal Durumlar	3,63	0,86	3,68	0,76	0,35	0,730
HBYS	3,01	1,03	3,09	0,88	0,45	0,650
Bilinç Düzeyi	3,09	0,99	3,04	0,95	- 0,30	0,770
Örgüt Yapısı	3,60	0,89	2,96	1,08	- 3,68	0,000*

*p<0,05

Tablo 44’de görüldüğü üzere araştırmaya mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar düzeyleri ortalamalarını genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim alma durumuna göre karşılaştıran t-testi sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonucunda örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre 5.h hipotezi kabul edilirken 1.h, 2.h, 3.h ve 4.h hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken eğitim alma durumuna göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda eğitim alan mali yöneticilerin örgüt yapısına ilişkin konularda daha fazla zorlanmaktadır. Bunun hastane işletmelerinde matriks yapısının ve ikili otorite hakkının bulunması sebebiyle bu konuda eğitim alan yöneticilerin başhekimler tarafından dikkate alınmamasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 45 : Mali Yöneticilerin Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar																				
Boyutlar	Medikal/Muha sebe		Tahakkuk		Döner Sermaye		Maliyet Analizi		Faturalandırma		Finans		Satınalma		Diğer		Yapılmamaktadır			
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	F	p
Karmaşıklık Düzeyi	3,79	0,90	3,67	0,96	4,40	.	4,01	0,56	3,97	0,63	4,08	0,62	4,60	.	3,88	0,79	4,06	0,85	0,65	0,740
Politik Yasal Durumlar	3,72	0,71	3,83	0,82	4,83	.	3,69	0,74	3,07	0,84	3,26	0,96	4,00	.	3,27	1,01	4,01	0,61	2,52	0,001 *
HBYS	2,71	1,11	3,25	1,03	3,00	.	3,20	0,96	3,21	0,30	2,99	0,90	3,75	.	2,60	0,89	3,46	0,77	1,59	0,130
Bilinç Düzeyi	2,83	0,80	2,97	0,89	5,00	.	3,05	0,90	3,48	0,90	2,88	1,05	4,33	.	2,80	1,64	3,50	0,91	2,13	0,004 *
Örgüt Yapısı	3,24	1,14	3,50	1,22	4,50	.	3,57	0,85	3,00	0,65	3,16	1,00	4,00	.	2,60	0,55	3,60	0,95	1,124	0,352

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin maliyet analizinin yapıldığı departmanlara göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin politik-yasal durumlar ve bilinç düzeyi alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 2.i ve 4.i kabul edilirken 1.i, 3.i ve 5.i reddedilmiştir. Bu sonuçlara ilişkin Mali yöneticilerin maliyet analizinin yapılacak departmanın bulunmaması politik yasal durumları ve bilinç seviyesinde diğer departmanlara göre daha fazla zorlandıklarını ifade etmişlerdir. Bu durumun hastane işletmelerinde maliyet analizi departmanın bulunması ya da maliyet analizini hiç yapılmamasının ana sebeplerinden; hastane işletmelerinin karmaşıklığı, SUT tarafından belirlenen sabit fiyatlarının olması, maliyet analizinin yasalarda zorunluluk arz etmemesi ve maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması gibi sebeplerden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 46: Mali Yöneticilerin Görev/Unvan Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Görev/Unvan														
Boyutlar	Başhekim		Hastane Müdürü		Müdür Yardımcısı		Medikal-Muhasebe Uzmanı		Saymanlık		Diğer		F	p
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	3,96	0,68	3,99	0,76	4,04	0,40	3,91	0,97	3,88	0,48	3,00	1,34	1,24	0,300
Politik Yasal Durumlar	3,53	0,50	3,71	0,91	3,73	0,62	3,58	0,95	4,03	0,65	3,50	0,84	0,49	0,790
HBYS	3,00	0,81	3,16	1,08	3,05	0,79	2,85	1,01	3,05	0,57	3,15	1,08	0,40	0,850
Bilinç Düzeyi	2,99	0,92	3,02	0,89	3,30	0,94	3,01	1,13	3,80	1,26	3,20	0,96	0,80	0,550
Örgüt Yapısı	2,40	0,58	3,50	0,99	3,45	0,85	3,73	1,09	3,30	0,67	3,80	0,76	7,04	0,000*

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin görevlerine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin örgüt yapısı alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre hipotez 5.f hipotezi kabul edilirken 1.f, 2.f, 3.f, ve 4.f reddedilmiştir. Bu sonuçlara göre hastane müdürü, müdür yardımcısı, medikal/muhasebe uzmanı maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorlukların örgütsel yapılardan kaynaklanan nedenlerden dolayı olduğunu söylemişlerdir. Başhekimler ise bu görüşe daha az katılmışlardır. Bunun sebebinin hastane işletmelerinde ikili otorite hattının bulunmasının ve yetkilerin başhekimde toplanmasından hastane müdürü, muhasebe uzmanı vb rahatsızlık duyarken başhekimler için bu durum bir sorun teşkil etmediği düşünülmektedir. Ayrıca, Robert W. Moore tarafından 1991 yılında yayımlanan California’da bulunan hastanelerdeki üst düzey yöneticilere üzerinde yürütülen bir araştırmada “Üst yöneticiler ile mali yöneticiler arasında özellikle maliyet muhasebesi ve maliyet analizi görevleriyle ilgili alanlarda uyumsuzluklar bulunmaktadır” sonucunu desteklemektedir.

Tablo 47 : Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Düzeyi												
Boyutlar	Hiç		Az		Orta		İyi		Çok iyi		F	p
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,09	0,68	3,89	0,67	3,87	0,92	3,90	0,88	4,06	0,69	0,37	0,830
Politik Yasal Durumlar	3,50	0,45	3,42	0,83	3,89	0,83	3,58	0,89	3,69	0,81	1,61	0,180
HBYS	2,63	0,61	2,88	0,89	3,42	0,93	3,12	1,13	2,78	0,93	2,95	0,002 *
Bilinç Düzeyi	3,23	1,17	2,57	0,78	3,29	0,75	3,27	1,11	3,01	1,06	2,89	0,003 *
Örgüt Yapısı	2,81	1,07	3,02	1,01	3,36	1,04	3,44	1,05	3,80	0,74	3,10	0,002 *

*p<0,05

Tablo 47’de görüldüğü üzere araştırmaya mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar düzeyleri ortalamalarını genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim alma durumuna göre karşılaştıran t-testi sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonucunda örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre 3.1, 4.1 ve 5.1 hipotezi kabul edilirken 1.1 ve 2.1 hipotezleri reddedilmiştir.

Buna göre mali yöneticilerin muhasebe eğitimi almasında karşılaşılan zorluklar konusunda muhasebe programlarını orta seviyede kullanan mali yöneticiler HBYS ve Bilinç düzeyinde, muhasebe programlarını çok iyi kullanan mali yöneticilerin örgüt yapısı alanında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu da otomasyon sistemi kullanmanın ve maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması gibi zorlukların üzerinden gelebilmek için muhasebe programlarının daha iyi öğrenilmesi ve bu konuda daha donanımlı yöneticiler istihdamının yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Muhasebe programlarını çok iyi seviyede kullanan mali yöneticilerin başhekimlerle ikili otorite hattında sorunları iletirken iletişim sorunlarına sebep olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 48 :Mali Yöneticilerin Sahip Olunan Bilgi, Beceri ve Yetenek Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Sahip Olunan Bilgi, Beceri Ve Yetenek Bakımından Yeterlilik Düzeyi							
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,06	0,71	3,74	0,89	4,15	0,60	2,95	0,006
Politik Yasal Durumlar	3,73	0,79	3,57	0,91	3,66	0,55	0,54	0,580
HBYS	3,01	1,06	3,09	0,93	3,03	0,78	0,09	0,920
Bilinç Düzeyi	3,13	1,06	2,92	0,86	3,35	0,91	1,48	0,230
Örgüt Yapısı	3,79	0,83	3,04	0,99	2,59	1,04	15,32	0,000*

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin sadece örgüt yapısı alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre 5.j hipotezi kabul edilirken 1.j, 2.j, 3.j ve 4.j hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterli olma durumuna göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda yeterli olan mali yöneticilerin örgüt yapısına ilişkin konularda daha fazla zorlanmaktadır. Bunun hastane işletmelerinde matriks yapısının ve ikili otorite hakkının bulunması sebebiyle bu konuda eğitim alan yöneticilerin başhekimler tarafından dikkate alınmamasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 49: Mali Yöneticilerin Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Düzeyi							
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Karmaşıklık Düzeyi	4,06	0,65	3,57	0,96	4,20	0,59	7,95	0,000*
Politik Yasal Durumlar	3,73	0,79	3,56	0,91	3,65	0,74	0,55	0,580
HBYS	2,97	1,05	2,95	0,87	3,29	0,92	1,44	0,240
Bilinç Düzeyi	3,15	1,11	3,01	0,88	3,03	0,84	0,29	0,750
Örgüt Yapısı	3,79	0,79	3,11	1,00	2,88	1,10	11,23	0,000*

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin alınan eğitim ve mezun olunan eğitim durumu yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin karmaşıklık düzeyi ve örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 1.k ve 5.k hipotezleri kabul edilirken 2.k, 3.k ve 4.k hipotezleri reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken alınan eğitim bakımından yeterli olma durumuna göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda yeterli olan mali yöneticilerin örgüt yapısına ilişkin konularda, yeterli olmayan mali yöneticiler karmaşıklık düzeyi konularında daha fazla zorlanmaktadır. Bunun hastane işletmelerinde matriks yapısının ve ikili otorite hakkının bulunması sebebiyle bu konuda eğitim alan yöneticilerin başhekimler tarafından dikkate alınmamasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 50: Mali Yöneticilerin Hizmet Maliyetinin Tespiti Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Hizmet Maliyetlerinin Tespiti							F	p
	Otomatik		Manuel		Çıkarma Yöntemi				
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS			
Karmaşıklık Düzeyi	3,98	0,71	3,71	1,11	3,78	1,04	0,96	0,390	
Politik Yasal Durumlar	3,69	0,81	3,33	0,86	3,69	0,79	1,20	0,300	
HBYS	2,96	0,93	3,52	1,06	3,27	1,04	2,49	0,009	
Bilinç Düzeyi	2,98	0,94	3,21	0,98	3,67	1,02	2,93	0,006	
Örgüt Yapısı	3,34	1,04	3,14	1,10	3,50	0,77	0,40	0,670	

*p<0,05

Mali yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin hizmet maliyetinin tespitine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin tüm boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu durumda 1.1, 2.1, 3.1, ve 4.1 ve 5.1 hipotezleri reddedilmiştir.

4.2.2. Mali Yöneticilerin Çeşitli Değişkenlere Göre Kullanım Sıklığı Düzeylerine İlişkin Skorları

Bu kısımda mali yöneticilerin kullanım alanların ilişkin değişkenlerine göre analizleri ve bu analizlerin yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 51: Mali Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Cinsiyet						
	Kadın		Erkek			
Boyutlar	Ort.	SS	Ort.	SS	t	p
Finansal Tablo Analizi	3,76	1,18	4,04	0,83	1,43	0,160
Maliyet Analizi	3,66	0,79	3,54	0,92	0,62	0,540
Stratejik Karar Verme	3,51	0,86	3,81	0,83	1,65	0,100

*p<0,05

Tablo 51’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan mali yöneticilerin kullanım alanı düzeyleri ortalamalarını cinsiyetlerine göre karşılaştıran t-testi sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonucunda; kadın ve erkek çalışanlar arasında anlamlı fark bulunmadığı tespit edilmiştir (p<0,05). Bu durumda 6.a, 7.a ve 8.a hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 52: Mali Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları

Yaş												
Boyutlar	21-30		31-40		41-50		51-60		61+		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,60	0,35	4,16	0,60	4,06	0,96	3,61	1,27	4,40	.	1,90	0,110
Maliyet Analizi	3,47	0,66	3,62	0,85	3,57	0,96	3,49	0,93	3,57	.	0,09	0,990
Stratejik Karar Verme	3,31	0,57	3,87	0,69	3,80	0,92	3,58	0,93	3,71	.	1,14	0,340

*p<0,05

Mali yöneticilerin yaşlarının maliyet bilgilerini kullanım alanları düzeylerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık görülmemektedir. Bu sonuçlara göre hipotez 6.b, 7b ve 8b reddedilmiştir.

Tablo 53: Mali Yöneticilerin Mülkiyetlerin Göre Hastaneler Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları

Mülkiyetlerine Göre Hastaneler										
Boyutlar	Sağlık Bakanlığı		Özel		Üniversite		Şehir		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,77	0,88	4,24	0,69	4,38	0,58	2,43	1,65	11,462	0,000*
Maliyet Analizi	3,31	0,86	3,94	0,82	3,36	0,84	3,19	1,00	5,692	0,001*
Stratejik Karar Verme	3,58	0,78	4,12	0,73	3,53	0,73	2,69	1,18	9,096	0,000*

*p<0,05

Tablo 53’de araştırmaya katılan mali yöneticilerin kullanma alanları düzeylerine göre karşılaştırıldığı ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Analiz sonuçlarına göre; Tüm boyutlarda mülkiyetlerine göre hastanelere göre istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir. Bu sonuçlara göre hipotez 6.e, 7.e ve 8.e kabul edilmiştir. Mülkiyetlere göre maliyet bilgilerinin kullanım alanları konusunda Üniversite hastaneleri finansal tablolar analizi, Özel hastaneler Stratejik karar verme ve Maliyet analizi alanında daha fazla maliyet bilgilerini kullanmaktadır. Bunun sebebinin özel hastanelerin kar amacı gütmesi sebebiyle maliyet analizi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi kavramlarına daha fazla ağırlık verdiği, üniversite hastanelerinin ise daha çok geleneksel yöntemlerle başvurduğu düşünülmektedir.

Tablo 54: Mali Yöneticilerin Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

	Öğrenim Durumu											
Boyutlar	Lise		Önlisans		Lisans		Yüksek Lisans		Doktora		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	4,17	0,32	4,07	0,65	3,97	0,94	3,79	1,04	4,55	0,42	1,61	0,180
Maliyet Analizi	3,02	1,17	3,56	0,27	3,58	0,89	3,60	0,92	3,64	1,08	0,58	0,680
Stratejik Karar Verme	3,24	0,78	3,89	0,67	3,74	0,76	3,74	1,01	3,94	0,87	0,75	0,560

*p<0,05

Mali yöneticilerin mali bilgileri kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin öğrenim durumları göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık görülmemektedir. Bu durumda hipotez 6.c, 7.c ve 8.c reddedilmiştir.

Tablo 55: Mali Yöneticilerin Öğrenim Kurumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Öğrenim Kurumu														
Boyutlar	Tıp Fakültesi		Sağlık Bilimleri Fak.		İktisadi İdari Bilimler Fak		MYO		Lise		Diğer		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,87	1,20	3,45	1,17	4,17	0,74	4,07	0,65	4,17	0,32	3,99	0,53	2,18	0,006
Maliyet Analizi	3,43	0,83	3,63	0,95	3,72	0,86	3,56	0,27	3,02	1,17	2,88	1,19	1,82	0,110
Stratejik Karar Verme	3,64	0,78	3,63	1,02	3,92	0,79	3,89	0,67	3,24	0,78	3,14	0,87	1,93	0,009

*p<0,05

Mali yöneticilerin mali bilgileri kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin öğrenim kurumlarına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık görülmemektedir. Bu durumda hipotez 6.g, 7.g ve 8.g reddedilmiştir.

Tablo 56: Mali Yöneticilerin Sektörde Çalışma Yılı Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Sektörde Çalışma Yılı												
Boyutlar	1-5		6-10		11-20		16-20		21+		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,78	0,50	3,79	0,60	4,10	1,03	3,83	0,99	4,19	0,80	1,02	0,400
Maliyet Analizi	3,44	0,69	3,00	0,60	3,89	0,76	3,26	0,87	3,80	1,04	4,63	0,000*
Stratejik Karar Verme	3,36	0,55	3,63	0,94	3,93	0,82	3,54	0,85	3,98	0,84	2,31	0,006

*p<0,05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin sektörde çalışma yılına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin maliyet analizi alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre hipotez 7.d kabul edilirken 6.d ve 8.d reddedilmiştir. Sektörde çalışma yılına göre maliyet bilgilerinin kullanım alanları konusunda 11-20 yıl grubunda bulunanlar maliyet analizi alanında diğer gruplarda bulunanlara göre daha fazla kullandıklarını belirtmişlerdir. Bunun sebebinin 11-20 yıl arasında sektörel birikime sahip olan mali

yöneticilerin maliyet analizi gibi alanlarda yeniliklere açık oldukları düşünülmektedir.

Tablo 57: Mali Yöneticilerin Görev/Unvan Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Görev/Ünvan														
Boyutlar	Başhekim		Hastane Müdürü		Müdür Yardımcısı		Medikal-Muhasebe Uzmanı		Saymanlık		Diğer		F	p
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,71	1,22	4,10	0,90	3,75	0,94	4,04	0,65	4,16	0,76	4,02	0,43	0,83	0,530
Maliyet Analizi	3,29	0,90	3,73	0,92	3,45	0,66	3,40	0,90	3,83	0,94	4,00	0,51	1,45	0,210
Stratejik Karar Verme	3,47	0,93	3,89	0,80	3,75	0,82	3,71	0,82	3,83	1,12	3,69	0,70	0,92	0,470

*p<0,05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini Kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin görevlerine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu sonuçlara göre 6.f, 7.f ve 8.f hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 58: Mali Yöneticilerin Eğitim Alma Durumu Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Genel/Maliyet Muhasebesi ve Analizi Konusunda Eğitim Alma Durumu						
Boyutlar	Evet Aldım		Hayır Almadım		t	p
	Ort	SS	Ort	SS		
Finansal Tablo Analizi	4,03	0,90	3,90	0,94	-0,80	0,420
Maliyet Analizi	3,65	0,83	3,44	0,96	-1,38	0,170
Stratejik Karar Verme	3,80	0,88	3,66	0,79	-0,93	0,360

*p<0,05

Tablo 58’de görüldüğü üzere araştırmaya mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeyleri ortalamalarını genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim alma durumuna göre karşılaştıran t-testi sonuçları verilmiştir. Bu analiz sonucunda alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar görülmemiştir. Bu durumda hipotez 6.h, 7.h ve 8.h reddedilmiştir.

Tablo 59: Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Değişkenine Göre Kullanım Alanına İlişkin Skorları

Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Düzeyi												
Boyutlar	Hiç		Az		Orta		İyi		Çok iyi		F	p
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS		
Finansal Tablo Analizi	4,05	0,57	4,02	0,89	3,53	1,11	4,34	0,58	4,25	0,80	4,31	0,000 *
Maliyet Analizi	3,49	0,73	3,48	0,90	3,50	0,89	3,46	1,01	3,89	0,83	1,07	0,370
Stratejik Karar Verme	3,80	0,64	3,91	0,91	3,49	0,77	3,73	0,87	3,94	0,90	1,53	0,200

*p< 0.05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin sadece finansal tablolar analizi alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 6.1 hipotezi kabul edilirken 7.1 ve 8.1 hipotezleri reddedilmiştir. Muhasebe programını iyi kullanan mali yöneticiler “finansal tablo analizi” alanında maliyet bilgilerini daha sık kullanmışlardır. Bunun sebebinin günümüzde hastane işletmeleri, muhasebe programlarında finansal tablolar analizini kapsayacak uygulamaları zorunlu tutmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 60: Mali Yöneticilerin Sahip Olunan Bilgi, Beceri ve Yetenek Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanım Alanı Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Sahip Olunan Bilgi, Beceri Ve Yetenek Bakımından Yeterlilik Düzeyi							
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,90	1,00	4,20	0,55	3,52	1,33	4,04	0,002*
Maliyet Analizi	3,55	0,91	3,60	0,95	3,48	0,62	0,10	0,900
Stratejik Karar Verme	3,70	0,92	3,87	0,76	3,48	0,75	1,46	0,240

*p<0,05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali

yöneticilerin sadece finansal tablolar analizi alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 6.j hipotezi kabul edilirken 7.j ve 8.j hipotezleri reddedilmiştir. Bu durumun ortaya çıkmasında kendisini kısmet yeterli gören mali yöneticilerin maliyet analizi ve stratejik karar verme konularına göre finansal tablolar analizinin daha az uzmanlık gerektirmesi sebebiyle daha sık kullanılmıştır. Ancak konuyla alakalı mali yöneticilerin finansal tablolar analizi alanıyla ilgili bilgi, beceri ve yetenek bakımından belirli bir düzeyde yetkinliğe sahip olmaları gerektiği düşünülebilir.

Tablo 61: Mali Yöneticilerin Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Düzeyi Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Düzeyi							
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,89	1,05	4,09	0,59	3,98	1,03	0,56	0,570
Maliyet Analizi	3,57	0,91	3,76	0,91	3,30	0,79	2,56	0,008
Stratejik Karar Verme	3,71	0,96	3,90	0,71	3,61	0,79	1,22	0,300

*p<0,05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanma alanları ortalamalarını yöneticilerin alınan eğitim ve mezun olunan eğitim durumu bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin tüm boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu durumda 6.k, 7.k ve 8.k hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 62: Mali Yöneticilerin Hizmet Maliyetinin Tespiti Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanlarına İlişkin Skorları

Boyutlar	Hizmet Maliyetlerinin Tespiti							
	Otomatik		Manuel		Çıkarma Yöntemi		F	p
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,95	0,97	3,88	0,78	4,34	0,48	1,07	0,350
Maliyet Analizi	3,50	0,87	3,53	0,87	4,13	0,98	2,78	0,007
Stratejik Karar Verme	3,72	0,84	3,77	0,91	3,94	0,80	0,37	0,690

*p< 0.05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanma alanları ortalamalarını yöneticilerin hizmet maliyetlerinin tespitine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin tüm boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu durumda 6.1, 7.1 ve 8.1 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 63 : Mali Yöneticilerin Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar Değişkenine Göre Maliyet Bilgilerini Kullanma Alanları Düzeylerine İlişkin Skorları

Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar																				
Boyutlar	Medikal/Muhasebe		Tahakkuk		Döner Sermaye		Maliyet Analizi		Faturalandırma		Finans		Satınalma		Diğer		Yapılmamaktadır			
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	F	p
Finansal Tablo Analizi	4,01	1,15	4,05	0,40	3,30	.	4,18	0,51	3,81	0,77	4,29	0,66	3,80	.	4,08	0,66	3,55	1,04	1,32	0,240
Maliyet Analizi	3,68	0,95	3,57	1,00	1,86	.	3,74	0,88	3,02	1,14	3,70	0,76	3,57	.	3,94	0,79	3,29	0,75	1,48	0,170
Stratejik Karar Verme	3,76	0,80	3,77	0,95	2,00	.	3,94	0,82	3,18	1,21	4,06	0,80	3,71	.	4,17	0,63	3,44	0,69	2,19	0,003*

*p<0,05

Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin maliyet analizinin yapıldığı departmanlara göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; mali yöneticilerin sadece stratejik karar verme alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 8.i kabul edilirken 6.i ve 7.i reddedilmiştir. Maliyet bilgilerinin en fazla stratejik karar verme durumlarının “diğer” departmanlarda kullanıldığı görülmektedir. Diğer kapsamında bütçe planlama, strateji geliştirme ve istatistik departmanları yönetim muhasebesi ve stratejik kararlara daha fazla önem verdiği için stratejik kararlarda maliyet bilgilerinin kullanımının yüksek çıktığı düşünülmektedir.

Araştırma sonucunda kabul edilen hipotezler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 64: Kabul Edilen Hipotezler

KABUL EDİLEN HİPOTEZLER	
2.c	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlarla ilgili değerlendirmeleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.
3.c	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların HBYS ile ilgili değerlendirmeleri öğrenim durumlarına göre farklılık göstermektedir.
2.d	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlar ile ilgili değerlendirmeleri deneyimlerine göre farklılık göstermektedir.
2.e	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlar ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
3.e	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların HBYS ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
5.e	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
5.f	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri görevlere göre farklılık göstermektedir.
2.g	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlar ile ilgili değerlendirmeleri öğrenim kurumlarına göre farklılık göstermektedir.
3.g	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların HBYS ile ilgili değerlendirmeleri öğrenim kurumlarına göre farklılık göstermektedir.
5.g	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri öğrenim kurumlarına göre farklılık göstermektedir.
5.h	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri eğitim alma durumlarına göre farklılık göstermektedir.
3.ı	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların HBYS ile ilgili değerlendirmeleri muhasebe programlarını kullanımına göre farklılık göstermektedir.
4.ı	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların bilinç seviyesi ile ilgili değerlendirmeleri muhasebe programlarını kullanımına göre farklılık göstermektedir.
5.ı	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri muhasebe programlarını kullanımına göre farklılık göstermektedir.
2.i	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların politik-yasal durumlar ile ilgili değerlendirmeleri departmanlara göre farklılık göstermektedir.
4.i	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların bilinç seviyesi ile ilgili değerlendirmeleri departmanlara göre farklılık göstermektedir.
5.j	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri sahip olunan yeterlilik seviyesine göre farklılık göstermektedir.
1.k	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların karmaşıklık düzeyi ile ilgili değerlendirmeleri alınan eğitimin yeterliliğine göre farklılık göstermektedir.
5.k	Mali yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaştıkları zorlukların örgüt yapısı ile ilgili değerlendirmeleri alınan eğitimin yeterliliğine göre farklılık göstermektedir.
6.e	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
7.e	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının maliyet analizi ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
8.e	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının stratejik karar verme ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir.
7.d	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının maliyet analizi ile ilgili değerlendirmeleri deneyimlere göre farklılık göstermektedir.
6.ı	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi ile ilgili değerlendirmeleri muhasebe programlarını kullanımına göre farklılık göstermektedir.
8.i	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının stratejik karar verme ile ilgili değerlendirmeleri departmanlara göre farklılık göstermektedir.
6.j	Mali yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi ile ilgili değerlendirmeleri sahip olunan yeterlilik durumlarına göre farklılık göstermektedir.

4.3. Açık Uçlu Sorulara İlişkin Bulgular

Ayrıca araştırmaya katılan mali yöneticilerin maliyet analizi konusunda görüşleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- Hastane bilgi yönetim sistemleri geliştirilmeli,
- Maliyet analizi kavramının hastane yönetimi tarafından iyi algılanmalı,
- Çıkan raporların çok titizlikle oluşturulmalı,
- Birim fiyatlarının SUT fiyatlarından daha yüksek olması sebebiyle SUT fiyatlarının arttırılmasına yönelik çalışmalar gerçekleştirilmeli,
- Daha bilinçli ve eğitilmiş muhasebe uzmanları istihdam edilmeli,
- Başhekimler konusunda uzman olan muhasebecileri dinlemeyi tercih etmeli,
- İlgili personeller veri girişini doğru yapmalı ve doğru dağıtım anahtarını kullanmalı,
- Hastane işletmesi tamamen bilgi ve tecrübe ile yönetilebilmeli,
- Sistematik olarak gelir gider tablolarının analizin sistem tarafından yapılması ve ilgili departman tarafından raporlanarak analizin ve çözümlerin anında müdahale edilerek sisteme entegre edilmesi gereklidir.

BÖLÜM 5

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

5.1. Sonuç

Kıt kaynaklarla sağlık hizmeti sunma durumunda olan hastane işletmeleri kaliteli bir hizmet verebilmek için kıt kaynaklardan en iyi biçimde yararlanması gerekmektedir. Bunun içinde maliyet analizi oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir. Ancak hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulanırken bir takım zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Türkiye’de hastane işletmelerinde maliyet analizlerinin kullanılmaya başlanmasından bu yana karşılaşılan bu zorlukların neler olduğunu ve maliyet analizinin hangi alanlarda kullanıldığını tespit edecek bir çalışma ortaya konulmamıştır. Bu sebeple bu çalışmanın ilk olması bakımından literatüre özgün bir değer katması ve daha başarılı maliyet analizleri ortaya çıkması beklenmektedir.

Bu araştırmanın sonucunda maliyet analizinin kullanım alanı olarak hastanelerinin kar/zararının tespit edilmesinde ön plana çıktığı ve hastanelerde gerçekleştirilen maliyet analizi konusunda en sık karşılaşılan zorluk seviyesinin sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması göze çarpmaktadır. Buna göre, maliyet analizi yapılırken hala geleneksel yöntemlere ağırlık verildiği ve bireysel faktörlerden ziyade hastane işletmelerinin kendisine has özelliğinden kaynaklı zorluklarla karşılaşıldığı düşünülmektedir.

Ayrıca hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması ve üretilen hizmetin fiyatının SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması ifadelerinin de en sık karşılaşılan zorluklar arasında görülmesinin nedeni üretilen hizmetin birim fiyatı tespitinde maliyet verilerinin kullanılması engellenmektedir. Ayrıca SUT fiyatları

belirlenirken SGK'nın fiyatları belirlemede yapılan çalışmalarda hangi kritere göre nasıl bir maliyet çalışmasının yapıldığı ve kar marjının ne kadar olduğu gibi hususlara yer verilmelidir.

Yapılan çalışmada yöneticilerin çoğunluğunun erkek olması sektörde kadın yöneticilere daha az yer verildiğini göstermektedir. Yöneticilerin %12,3'ünün lisans altı eğitim almış olması ve alınan eğitimler kapsamında "Fen Edebiyat Fakültesi ve Eğitim Fakültesi'nin bulunuyor olması mali yöneticilerin yeterliliği açısından kabul edilebilir bir sonuç olarak görülmemektedir.

Araştırma kapsamındaki hastane işletmelerinin büyük bir çoğunluğunda hizmet maliyetlerinin otomatik olarak hesap edilmesi sahip olunan HBYS sistemlerinin maliyet analizi bakımından yeterli olduğu görülmüştür. Ancak mali yöneticilerin bilgisayar düzeylerine bakıldığında HBYS, İnternet kullanımı ve Microsoft Office programları yüksek oranlarda çıkarken muhasebe programları ve finans programlarının düşük olması mali yeterlilik açısından olumsuz bir durum olarak görülmektedir.

Hastane işletmelerinde tam maliyet yönetiminin daha fazla tercih edilmesi kar/zarar hesaplaması yaparken tüm giderleri dikkate alınmakta bu da mali yöneticilere kar tutarını görme olanağını sağlamaktadır. Sadece bu yöntemi kullanan hastane işletmeleri için endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarının seçimini zorlaştırmaktadır. Ayrıca dönem karlarında tutarsızlıklara neden olarak mali yöneticilerin yanlış kararlar alabileceği düşünülmektedir.

Sağlık Bakanlığı hastanelerinde görev yapan mali yöneticilerin çoğunluğu hastanelerinde maliyet analizi yapan bir departmanın bulunmadığını ifade etmiştir. Böyle bir sonucun ortaya çıkması hastanelerde maliyet analizi çalışmalarının kim tarafından ve ne şekilde yürütüleceği konusunda bir belirsizlik unsuru olabilmektedir.

Hastane işletmelerinde yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde tanımlanmadığından etkin bir organizasyon yapısının olmaması olduğu

düşünülmektedir. Bu da yöneticiler arasında iletişim sorunlarına sebep olmaktadır. Bu yüzden iletişime diğer hizmet sektörlerine oranla daha fazla önem vermeleri gerekmektedir.

Kendisini mali açıdan yeterli bulan mali yöneticilerin %50'nin altında kalması ve Başhekimlerin çoğunluğunun kendilerini yeterli bulmaması sonucunda mali yöneticilerin istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yeteneklerine bakılmadığı düşünülmektedir. Bu çerçevede mali yönetici istihdam edilirken maliyet bilgi, beceri ve yetenekler bakımından daha donanımlı olanlar tercih edilmelidir.

Yapılan araştırmada yöneticilerin %42,3'lük kısmının mali bir eğitim almamış olması mali yöneticilerin yeterliliği açısından kabul edilebilir sonuç olarak görülmemektedir. Hastane işletmelerinde hizmet içi eğitim oranının düşük olması Genel/Maliyet Muhasebesi alanındaki eğitimlere yeterli önemin verilmediği düşünülmektedir. Ayrıca Başhekimlerin genel yönetim sürecinde olup ve büyük çoğunluğunun maliyet eğitimi almadığı araştırma sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu durum maliyet yönetiminin en üstündeki kişiler açısından bir çelişki olarak görülmektedir.

Mali yöneticilerin herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesinde mali bilgilerin kullanım oranının düşük çıkması hastanelerde düzenli olarak maliyet analizi yapılmadığının göstergesi olabilir. Buna göre maliyet analizi yapabilecek uzman personelin olmadığı ve hastane işletmesinin maliyet analizinin yapılması konusunda herhangi bir girişimde bulunmadığı düşünülmektedir.

5.2 Öneriler

Yukarıda ana hatlarıyla özetlenen bulgulara dayalı olarak hastane işletmeleri maliyet yönetimi için geliştirilen öneriler aşağıda sunulmuştur.

1. Hastane işletmelerinde yönetsel karmaşıklığı gidermek için maliyet muhasebe sistemi oluşturulup profesyonel bir şekilde uygulanmalıdır.
2. Hastane işletmelerinde örgütsel yapılar yeniden düzenlenerek ikili otorite hattında görev tanımları düzenlenmelidir.

3. Kamu hastanelerine “maliyet muhasebesi” departmanı oluşturarak, maliyet bilgilerinin objektif bir şekilde toplanarak mali yöneticilerin hata ve eksiklerini zamanında görüp tedbir alabilmeleri sağlanmalıdır.
4. Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi ve maliyet analizinin yaygınlaştırabilmesi için mali yönetici pozisyonları için mutlaka “sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi” içerikli bir eğitim almış olma şartı getirilmelidir.
5. Hastane içerisine maliyet analizi ve muhasebe uygulamalarına ait eğitim ihtiyacın karşılayabilmek için kendi bünyelerinde gerekli düzenlemeleri yaparak kurumsal olarak eğitim kurumlarıyla işbirliği içerisinde girerek belirli periyotlarla eğitim verilmelidir.
6. Hastanelerin yalnızca tıbbi faaliyetlerinin değil aynı zamanda maliyet uygulamalarının da akredite edilebilmesi için gerekli kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.
7. Kadın çalışanların mali yönetim birimlerine kazandırılması amacıyla bir teşvik programı düzenlenmelidir.
8. Yapılan çalışmada özel ve kamu sektörünün maliyet analizlerine yeterince önem verilmediği ortaya konulduğundan maliyet verilerinin önemi ve kullanım alanları hakkında özel sektör bilinçlendirilmeli, kamu sektörü için yasal bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.
9. Özellikle ödenecek verginin tespit edilmesinde maliyet verilerinin doğruluğu büyük öneme sahip olduğu için Vergi Daireleri tarafından sıkı denetime tabi tutulmalıdır. Ayrıca kamu hastanelerine ait Döner Sermaye İşletme ve gelirlerinin vergiden muaf olması bu durumu ortadan kaldırmamalıdır.
10. Hastane işletmelerinde maliyet analizleri doğru yapılabilmesi için HBYS’ye ilgili maliyet parametreleri ilave edilip analizleri bu sistem üzerinden yapılmalıdır.
11. Maliyet ve fiyatlandırma politikalarının önemi hakkında hastane çalışanlarının tamamı bilinçlendirilip doğru veri girişinin yapılması sağlanmalıdır.
12. TİG geliştirme amacına uygun bir şekilde hastane işletmelerinde uygulanmalıdır.

13. Bu çalışmanın, hastanelerde maliyet analizi konulu daha büyük örneklemelerin kullanıldığı ve evrene genellenebilirliği daha yüksek olan çalışmalara rehberlik edebileceği düşünülmektedir.



6. KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*. 1. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ağırbaş, İ., Erkol, Ü., (2011). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 64(2): 87-95.
- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y., ve Önder, Ö. R. (2012). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması. *Journal of Physical Medicine & Rehabilitation Sciences/Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Bilimleri Dergisi*, 15(2).
- Akar, Ç., Şahin, İ., Gider, Ö. Ve Akca, N. (2003). *Sağlık İşletmelerinde Finansal Yönetici Yeterlilikleri*. Hacettepe Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Birimi, Ankara
- Akbulut, F. (2017). *Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi Ve Genel Cerrahi Biriminde Örnek Bir Uygulama*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Alpar, R. (2014). *Uygulamalı İstatistik ve Geçerlik-Güvenirlik: Spor, Sağlık ve Eğitim Bilimlerinden Örneklerle* (3. baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Arslan, S. (2012). *Balık Üretim İşletmelerinde Maliyetlerin Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Hesaplanması: Bir Vaka Çalışması*. Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Niğde.
- Aslan, H. (2015). *Ankara Numune Eğitim Ve Araştırma Hastanesi'nde İşlem Maliyetleri, Fatura Bedelleri ve Teşhis İlişkili Gruplara Dayalı Maliyet Analizi*. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Ataç, G.K. (2009). *Bir Kamu Hastanesinde Deparmental Maliyet Analizi*. Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

- Başçıl, G. (2015). *Kaynak Tüketim Muhasebesinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Karşılaştırılması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- Baykal, B. (2010). *Üremeye Yardımcı Tedavi (ÜYTE) Uygulamalarında Maliyet Analizi*. Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Bener, Selim; Yücel Balbay, İlkgül Delibalta, Taner Kaygusuz, Ferhat Güngör, İsa Kaya, Ali Gül, Nurcan Sağlam, Sevda Polat, Ahmet Eyüboğlu, Fatih Kodalak, Salih Hekim, Burcu Şahin, Ufuk Çetin (2013a). *Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi*. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Maliyet Analizi Daire Başkanlığı, Ankara.
- Biçici, F. (2016). *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, A. H. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-7.
- Bozdemir, E. (2017). Bir Kamu Hastanesi Radyoloji Ünitesinin Zaman Esaslı Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Maliyet Ve Karlılık Analizi. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 5(1), 13-24.
- Büyükmirza K. (1999). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. 6. Baskı, Barış, Ankara.
- Carroll, N., and Lord, J. C. (2016). The Growing Importance Of Cost Accounting For Hospitals. *Journal of Health Care Finance*, 43(2).
- Çakır, N. (2000). *Tekdüzen Hesap Planına Göre İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzunköprü Uygulamaları*. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

- Çam, H. (2008). *Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi : Karaman Devlet Hastanesi Örneği*. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Çatalca, H. (1994). Hastane Hizmetlerinde Kalite Sağlamada ve Değerlemede Komitelerin Rolü. *Anadolu Üniversitesi Açık Öğreti Fakültesi Dergisi*, 1(1), 44.
- Çetiner, A. (2017). *Kamu Hastanelerinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çokyaşar, B. (2013). *Sağlık Kuruluşlarında Birim Maliyetlerin Hesaplanması ve Bir Uygulama*. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Dendeş, A.E. (2017). *Üretim İşletmelerinin Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin İncelenmesi: Aydın İli Örneği*. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Doğan, N., Başokçu, T. O. (2010). İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*, 1(2), 65-71.
- Doğru, S.T. (2016). *Maliyet Muhasebesinde 7/A - 7/B Uygulamaları Ve İç Denetim İlişkisi İçin Bir Model Örneği*. Karatay Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya.
- Drury, C. M. (1992). *Management and Cost Accounting*. Springer.
- Durukan, S. (2006). *Yataklı Tedavi Kurumlarında Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri: Ankara İlinde Seçilmiş Hastanelerde Bir Örnek Uygulama*. Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Dutta, M. (2005). *Cost Accounting: Principles And Practice*.

- Eminsoy, G. (2008). *Paket Ameliyatlardan Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve But-Sut Fiyatlarıyla Karşılaştırılması*. *Başkent Üniversitesi*. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Erbaş, M.M. (2015). *Tavukçuluk İşletmelerinde Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları-41 Kapsamında Ürün Maliyet Hesaplamaları, Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ertürk, A. (2012). *Zemin Etüdü Ve Islahı İşlerinde Maliyet Planlaması, Analizi ve Tahmini*. İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Esatoğlu, Afsun Ezel, İsmail Ağırbaş, Pınar Doğanay Payziner, Yasemin Akbulut, Bayram Göktaş, Yonca Özatkan, Ece Uğurluoğlu, Türkan Yıldırım, Murat Törüner, Haydar Gök, Kayhan Çetin Atasoy, Selcan Ülkü Çakır ve İlker Ökten. (2010). Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanelerinde Maliyet Analizi. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası* 63(1) 17-27.
- Eveyik, Z. (2018). *Acil Sağlık Hizmetleri Birim Maliyetlerinin Hizmet İşlem Ücretleri İle Karşılaştırılması*. Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Fidan, C. ve Ağırbaş, İ. (2018). Türkiye’de Sağlık Kurumlarında Muhasebe Ve Finansman Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmalarının İncelenmesi: 1992-2018 Dönemi. 2. *Uluslararası 12. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi*. (11-13 Ekim 2018). Muğla: Sıtkı Koçman Üniversitesi.
- Filiztekin, M. (2014). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Analizi (Diyarbakır Doğum Evi Hastanesi örneği)*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Geissler A., Quentin, W., Scheller-Kreinsen D. ve Busse R. (2011). Introduction To Drgs In Europe: Common Objectives Across Different Hospital Systems (Ed.) Busse, R., Geissler, A., and Quentin, W. *Diagnosis-Related Groups In Europe: Moving Towards Transparency, Efficiency And Quality ,In Hospitals*. Mcgraw-Hill Education (UK).

- Gençyürek, G. (2018). *TİG Bağlı Değerlerinin Türk Tabipler Birliği Asgari Ücret Tarifesi Fiyatları İle Korelasyon Analizi*. İstanbul Medipol Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gerekli, H. M. A., & Nedenler, K. (1996). *Hastanelerde Maliyet Analizi*. 6 (2-3): 126-129
- Gupta, M. ve Galloway, K. (2003). Activity-Based Costing/Management And Its Implications For Operations Management. *Technovation*, (23), 131–138
- Güzel, R. (2012). *Şahinbey Araştırma Ve Uygulama Hastanesi Acil Tıp Anabilim Dalı Erişkin Acil Servisi Maliyet Analizi*. Gaziantep Üniversitesi, Tıp Fakültesi, Uzmanlık Tezi, Gaziantep.
- Hacettepe Üniversitesi (2008). *Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması için Altyapı Geliştirme Projesi*. Ankara.
- Kaldırım, Z. (2007). *Muhasebe Standart ve Uygulamalarına Göre Finansman Giderlerinin İncelenmesi*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Kara, O ve Kurutkan M. N. (2018). *Mikro İktisadi Açıdan Sağlık Hizmetleri Piyasasının Analizi*. Nobel Bilimsel Eserler, 1. Baskı, Ankara.
- Karaca, Z. (2015). *Yataklı Tedavi Kurumlarında Maliyet Analizi: Ankara İlinde Seçilmiş Eğitim ve Araştırma Hastanesinde Bir Örnek Uygulama*. Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karahan, A. (2007).. *Hastane İşletmelerinde Örgütsel Yapıdan Kaynaklanan Çatışmalar Ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Araştırma Ve Uygulama Hastanesi Örneği*. Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Afyon.
- Karaç, N. (2015). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Kavuncubaşı, Ş. ve Yıldırım S., (2012). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kesmen, B. (2013). *Sağlık Kuruluşlarında Birim Maliyetlerin Hesaplanması ve Bir Uygulama*. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Erzurum.
- Kısakürek, M. M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3).
- Koç, A.D. (2012). *Tokat Ağız Ve Diş Sağlığı Merkezinde Kademeli Dağıtım Yöntemi İle Maliyet Analizi Üzerine Bir Uygulama*. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Koçyiğit, S.Ç. (2006). *Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması*. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara.
- Kurtulmuş, S., (1988). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*. Değişim Dinamik Yayınları, İstanbul.
- Kükçü, Ö. (2015). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları, Muhasebesi Karşılaşılan Sorunlar ve Uygulama*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Mendi, Ş. (2014). *Hastane İşletmelerinde Fiili Tam Maliyet Sistemine Göre Gelir Ve Giderlerin Hesaplanması ve Bir Hastane Uygulaması*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Moore R. W., (1991). The Influence of the Hospital Financial Officer. *Health Care Financial Management Rewiew*, 16(1), An Aspen Publication, Maryland.
- Morgan, J. A., Thornton, B. A., Peacock, J. C., Hollingsworth, K. W., Smith, C. R., Oz, M. C., & Argenziano, M. (2005). Does Robotic Technology Make Minimally Invasive Cardiac Surgery Too Expensive? A Hospital Cost Analysis Of Robotic And Conventional Techniques. *Journal Of Cardiac Surgery*, 20(3), 246-251.

- MSGUT (2019). *1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*.
<http://gib.gov.tr/node/88229> Erişim Tarihi: 04.04.2019
- Mut, S., ve 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(16), 202-217.
- Namazi, M. (2009). Performance-Focused ABC: A Third Generation Of Activity-Based Costing *Cost Management*, 23 (5), 34-47
- Öz, Y. ve Bozdemir, E. (2007). Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2).
- Özgülbaş, N., & Tarcan, M. (2013). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi. *Anadolu Üniversitesi Yayını*, (2865). Eskişehir:
- Özgülbaş, N. (2014). Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi. *Siyasal Kitabevi, Ankara*.
- Özkan, O. (2014). *Hastanelerde Birim Maliyet Analizi Ve Ankara Üniversitesi İbni Sina Hastanesi'nde Bir Uygulama*. Ankara Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Özkan, O. (2018). *Sağlık Hizmetlerinde Geri Ödeme Yöntemleri ve Teşhis İlişkili Gruplara Dayalı Bir Uygulama*. Ankara Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara.
- Piersiala, L. (2017). Cost Accounting for Management of Health Services in a Hospital. *Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica*, 3(329), 213-225.
- Recep, H. (2012). *Ankara'daki Bir Özel Hastanenin Ameliyathane ve Ameliyat Maliyet Analizi*. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Sağlam, T. (2015). *Süt ve Süt Ürünleri Sektöründe Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Sağlık Bakanlığı (2013). *Teşhis İlişkili Gruplar İleri Klinik Kodlama Standartları Kitabı*. Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü Teşhis İlişkili Gruplar Daire Başkanlığı, Ankara.
- SB, (2017). *Faaliyet Raporu*.
<https://sgb.saglik.gov.tr/Dkmanlar/TC%20Sa%C4%9Fl%C4%B1k%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu%202017.pdf> Erişim Tarihi: 26.11.2018
- SB. (2018). *Maliyet Analizi Çalışmalarında Gider Belirleme Tabloları*.
<https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/27961,maliyet-yontem-2018-versiyonpdf.pdf?0>. Erişim Tarihi: 17.03.2019
- Seçim, H., (1991). *Hastane Yönetimi ve Organizasyonu: Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu için Bir Model Önerisi*. İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
- Shepard, D. S., Hodgkin, D., and Anthony, Y. E. (1998). e. World Health Organization.
- SHGM (2017). *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı*.
<https://sbsgm.saglik.gov.tr/TR,49093/saglik-istatistikleri-yilligi-2017-haber-bulteni.html> Erişim Tarihi: 05.04.2019
- Sonsuz, A.A. (2011). *Hastane İşletmelerinde Birim Maliyetlerin Analizi: Bir Özel Hastane Örneği*. Ankara Üniversitesi, Sağlık Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Stenbacka, C. (2001). Qualitative Research Requires Quality Concepts of It’s Own. *Management Decision*, 39(7), 551-556
- Tatçı, A.A. (2016). *Sağlık Kurumlarının Tarihsel Gelişimi ve Hastanelerde Maliyet Analizi*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Tengilimoğlu, D., Işık, O. ve Akbolat, M., (2012). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*. Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.

- TİG Bilgilendirme Rehberi. (2014). *T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü Teşhis İlişkili Gruplar Daire Başkanlığı*.
<https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/3292,rehber-tig-16122015son-ikpdf.pdf?0> Erişim Tarihi: 15.12.2018
- TİG Uygulama Rehberi (2011). *T.C. Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı*.
<https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/3621,tigkitapweb-pdf.pdf?0> Erişim Tarihi: 17.12.2018
- Tosun, Y. (2016). *Sağlık Bakanlığına Bağlı Dal Hastanelerinde Birim Maliyet Analizi Denizli Ağız Ve Diş Sağlığı Hastanesi Örneği*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Tüfekçi, L.M. (2017). *Mobilyacılık Sektöründe Maliyet Muhasebesi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği*. Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Antakya.
- TÜİK, 2018. *Sağlık İstatistikleri*. http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1095
 Erişim Tarihi: 03.10.2018
- Türk, M. (2018). *Bulanık Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Hastane Uygulaması*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Tokat.
- Uyar, S. (2008). Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 132-146.
- Varangel, İ. (2014). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve MR Ünitesinde Bir Uygulama*. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ward, W. J. (1994). *Health Care Budgeting And Financial Management For Non-Financial Managers*. Greenwood Publishing Group.
- Weisbrod, B. A., Test, M. A., & Stein, L. I. (1980). Alternative to mental hospital treatment: II. Economic benefit-cost analysis. *Archives of General Psychiatry*, 37(4), 400-405.

- Wernitz, M. H., Keck, S., Swidsinski, S., Schulz, S., & Veit, S. K. (2005). Cost Analysis Of A Hospital-Wide Selective Screening Programme For Methicillin-Resistant Staphylococcus Aureus (MRSA) Carriers In The Context Of Diagnosis Related Groups (DRG) Payment. *Clinical Microbiology and Infection*, 11(6), 466-471.
- WHO. (2018). *Hospitals*. <http://www.who.int/hospitals/en/>. Erişim Tarihi: 23.09.2018.
- Yıldız, B. (2015). *Sağlık İşletmelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdaę.
- Yılmaz, M. (1996), *Hastanelerde Yönetim ve Organizasyon Sorunları*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yükçü, S., ve Yüksel, İ. (2015). Hastane İşletmelerinde Kısıtlar Teorisi Yaklaşımı ve Örnek Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(3), 557-578.
- Yüksel, A. (1996). *Hastanelerde Maliyet Analizi*. SSK Tepecik Eğitim Hastanesi 6(2-3), 126-129.
- Yüksel, İ. (2013). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Ve Karlılık*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Zengin, O. (2013). *Ağız ve Diş Sağlığı Merkezlerinde Maliyet Analizi ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

7. EKLER

Ek 1 Düzce Üniversitesi Etik Kurul Kararı

T.C. DÜZCE ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULU KARARLARI		
<u>TOPLANTI SAYISI</u>	<u>KARAR SAYISI</u>	<u>KARAR TARİHİ</u>
3	2019/5	21/02/2019
KARAR NO: 2019/5 Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi İlknur ARSLAN ÇİLHORUZ'un 'Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizi Yapılırken Karşılaşılan Sorunların Araştırılması' adlı tez çalışmasının etik olarak uygun olduğuna, Oy birliği ile karar verildi.		
ASLI GİBİDİR, 21/02/2019		
Müeyesser FEYZİOĞLU Etik Kurul Bilgi Birim Sorumlusu		
		

Ek 2 Anket Formu

HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ YAPILIRKEN ZORLUKLAR VE KULLANIM ALANLARINARAŞTIRILMASI

Değerli Katılımcı;

Bu çalışma hastane işletmelerindeki maliyet analizi ve karşılaşılan sorunları incelemek amacıyla düzenlenmiştir. Araştırmanın başarısı tamamen sizin katılımınıza ve soruları cevaplandırırken göstereceğiniz titizliğe bağlıdır. Bizim için, araştırma soru formunu dolduran hastanenin kimliği değil, verilen cevaplar önemlidir. Bu nedenle soru formunun üzerine hastanenin adını yazmayınız. Anketten elde edilen veriler, bilimsel amaçlarla ve sadece bu araştırma için kullanılacaktır. Cevaplayacağınız ankete elde edilecek sonuçlar, hastane işletmelerinin bugüne kadar karşılaştıkları sorunların belirlenip onlara yönelik çözüm önerileri getirmeye çalışılacak ve maliyet analizinin kullanım alanları tespit edilecektir.

Katılımınız için şimdiden teşekkür eder saygılarımızı sunarız.

Doç. Dr. Enver BOZDEMİR
Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi
Sağlık Yönetimi Bölümü Başkanı

İlknur ARSLAN ÇİLHORUZ
Düzce Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

1. Cinsiyetiniz?

☐ Kadın ☐ Erkek

2. Yaşınız?

☐ 21-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51-60 ☐ 61 ve üstü

3. Öğrenim durumunuz?

☐ Lise ☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Diğer

4. Öğrenim Kurumunuz?

☐ Tıp Fakültesi ☐ Sağlık Bilimleri Fakültesi

☐ İktisadi ve İdari Bilimler/İşletme Fakültesi

☐ Meslek Yüksek Okulu ☐ Lise ☐ Diğer (.....)

5. Meslekte kaçınıcı yılınız?

☐ 1-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16-20 ☐ 21 ve üstü

6. Hastanemiz aşağıdaki kuruluşlardan hangisine bağlıdır?

☐ Sağlık Bakanlığı ☐ Özel Hastane ☐ Üniversite Hastanesi ☐ Şehir Hastanesi ☐ Diğer

7. Hastanedeki göreviniz/unvanınız nedir ?

☐ Hastane Başhekimisi ☐ Hastane Müdürü/İşletme Müdürü ☐ Müdür Yardımcısı

☐ Medikal/Muhasebe Uzmanı ☐ Saymanlık Müdürü/Döner Sermaye Saymanı

☐ Diğer (Lütfen belirtiniz :)

8. Yukarıdaki soruda belirtilen öğrenimin dışında Genel/Maliyet Muhasebesi ve analizi konusunda her hangi bir eğitim aldınız mı?

☐ Hayır almadım. (Lütfen 10. soruya geçiniz)

☐ Evet aldım

9. Maliyet Muhasebesi ve analizi konusunda ne tür bir eğitim aldınız. Lütfen aşağıdaki seçeneklerden uygun olan ya da olanlarını işaretleyiniz (birden fazla seçenek işaretlenebilir)

☐ Hizmet içi eğitim (Lütfen türünü belirtiniz :)

☐ Sertifika eğitimi (Lütfen türünü belirtiniz :)

☐ Lisans eğitimi (Lütfen türünü belirtiniz :)

☐ Yüksek lisans eğitimi (Lütfen türünü belirtiniz :)

☐ Doktora eğitimi (Lütfen türünü belirtiniz :)

☐ Diğer : (Lütfen belirtiniz :)

10. Bilgisayara ilginiz ve işiniz ile ilgili kullanım düzeyiniz nedir?

	Hiç	Az	Orta	İyi	Çok iyi
Programlama dilleri kullanımı					
Microsoft Office kullanımı					
Muhasebe programları kullanımı					
Finans programları kullanımı					
İnternet kullanımı					
Hastane Bilgi Sistemi kullanımı					

11. Muhasebe, Maliyet, Medikal Muhasebe ve Finans açısından yapılan Yasal Mevzuattaki değişiklikleri takip etmek üzere hangi kaynak ya da kaynakları izliyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir)

- ☐ Herhangi bir kaynak izlemiyorum.
- ☐ Resmi Gazeteyi izliyorum.
- ☐ Periyodik mevzuat yayınlarını takip ediyorum.
- ☐ Maliye, vergi ve sigorta ile ilgili periyodik yayınları izliyorum.
- ☐ İnternet mevzuat siteleri izliyorum (Lütfen Belirtiniz :.....)
- ☐ Diğer (Lütfen belirtiniz :

12. Sahip olduğunuz muhasebe bilgi beceri, ve yetenekler bakımından kendinizi maliyet analizi yapma açısından yeterli buluyor musunuz?

- ☐ Evet, yeterli buluyorum.
- ☐ Kısmen yeterliyim.
- ☐ Hayır, yeterli bulmuyorum.

13. Aldığınız eğitim ve mezun olduğunuz eğitim durumunuz maliyet muhasebesi ve analizi yapabilmeniz açısından yeterli midir?

- ☐ Evet, yeterli buluyorum.
- ☐ Kısmen yeterliyim.
- ☐ Hayır, yeterli bulmuyorum.

14. Hastanenizin hizmet maliyetlerinin tespitini nasıl yapmaktasınız?

- ☐ Hastane bilgi sistemi otomatik olarak kendisi hesap etmektedir.
- ☐ Her dönem sonu itibarıyla manuel hesaplanmaktadır.
- ☐ Tüm tahsilatlardan tüm ödemelerin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır
- ☐ Herhangi bir hesap yapılmamaktadır.

15. Maliyet muhasebesi ve analizi hangi departman tarafından yapılmaktadır?

- ☐ Medikal/Muhasebe Bölümü ☐ Tahakkuk Bölümü ☐ Döner Sermaye Müdürlüğü
- ☐ Maliyet Analiz Bölümü ☐ Faturalandırma bölümü ☐ Finans Bölümü
- ☐ Satın Alma Bölümü ☐ Diğer.....
- ☐ Herhangi bir bölümde yapılmamaktadır.

16. Aşağıdaki maliyet yönetim sistemlerinden hangisini veya hangilerini uygulamaktasınız? (birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz)

- ☐ Tam Maliyet Yöntemi ☐ Normal Maliyet Yöntemi ☐ Değişken Maliyet Yöntemi
- ☐ Direkt Maliyet Yöntemi ☐ Standart Maliyet Yöntemi ☐ Fiili Maliyet Yöntemi
- ☐ Sipariş Maliyet Yöntemi ☐ Safha Maliyet Yöntemi ☐ Karma Maliyet Yöntemi

17. Hastanenizde maliyet analizinin yapılmasının zorluk seviyesi nedir?	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması,					
Gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık ve çok olması,					
Hastanelerde maliyet unsurlarının (ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel hizmet üretim giderleri) çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması,					
Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksek olduğu için stratejik amaçlarından daha çok mesleki amaç ve hedeflerine önem verilmesi,					
Sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hatının bulunması,					
Hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması,					
Hastanenin diğer birimleri ile maliyet/muhasebe birimi arasında koordinasyonun sağlanamaması,					
Otomasyon sistemlerinde yer alan maliyet menülerinin karmaşık olması,					
Maliyet analizi uygularken kullanılan otomasyon sisteminin yetersiz olması,					
Hastane yöneticilerinin maliyet analizi verilerinden ne şekilde faydalanabilecekleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması,					
Maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması,					
Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması,					
Maliyet unsurlarının birden fazla farklı ünitelerde (doktor, hemşire ve diğer sağlık pers. gibi) tüketiliyor olması,					
Maliyet hesaplamalarının yasalarda zorunluluk arz etmemesi,					
Üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması,					
Hizmet satış fiyatının tespitinde maliyet verilerinin kullanılmaması,					
Maliyet hesaplamalarının zor ve karmaşık olması nedeniyle ilgili personelin bu alana yönelmemeleri,					
Yönetmelik, yatırım ve finansal kararlar gibi alanlarda maliyet verilerinin kullanılmasının bilinmemesi,					
Hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması,					
Daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olması,					

18. Hastanenizde maliyet bilgileri aşağıdaki durumların hangilerinde ne sıklıkla kullanılmaktadır?	Her Zaman	Sıklıkla	Bazen	Nadiren	Hiçbir Zaman
Hastanemizde sadece vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanmasında,					
Birim/kısım/departman/bölüm veya ünitenin toplam maliyetinin tespit edilmesinde,					
Hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde,					
İlk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmalarında,					
Geri ödeme sistemlerinde (TİG'de) kullanılması,					
Hizmetlerin toplam hizmet üretim maliyetlerinin tespit edilmesinde,					
Finansal tabloların elde edilmesinde ve genel muhasebeye veri sağlanmasında,					
Bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde, (stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıkları vb.)					
Kapasite artırma veya azaltma gibi yönetsel kararların verilmesinde,					
Makine ve ekipman yenileme kararlarında,					
Sunulan hizmetlerin dış kaynak kullanılarak elde edilmesi hususundaki yönetsel kararlarda kullanılmasında, (üretme ya da satın alma kararı)					
Alternatif sağlık hizmetleri kararlarında kullanılmasında,					
Ürün veya hizmet karmasının tespit edilmesinde,					
Yatırım kararlarının alınmasında (yeni bina, ek bina, ilave hizmet üretim merkezinin oluşturulması gibi)					
Bütçelerin ve stratejik planların hazırlanmasında,					
Yöneticilerin ve çalışanların performanslarının değerlemesinde,					
Sorumluluk muhasebesinin oluşturulmasında (birim yöneticilerinin performans değerlendirilmesi)					
İşletmenin hem kendisiyle hem de rakipleriyle kıyaslama yapabilmelerinde,					
Fiyatlama kararlarında, (üretilen ürün/hizmetin satış fiyatının tespit edilmesinde)					
Maliyetlerin planlamasında, kontrolünde ve denetiminde,					
Maliyet –hacim- kar analizlerinin yapılmasında,					
Maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılmasında,					
Yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararlarında,					

19. Bu sorunların çözülebilmesi için önerileriniz nelerdir?

Anket bitmiştir. Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz.

