



HASTANE İŞLETMELERİNDE MALİYET ANALİZİ YAPILIRKEN KARŞILAŞILAN ZORLUKLARIN İNCELENMESİ¹

A RESEARCH ON THE CHALLENGES FACED IN COST ANALYSIS IN HOSPITAL
OPERATIONS

İlknur ARSLAN ÇİLHOROZ² - Enver BOZDEMİR³

Öz

Hastane işletmelerinin yapısı gereği maliyet analizi çalışmalarının yapılmasında bazı zorluklar vardır. Bu çalışmanın amacı hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamaları yapılırken ne tür zorluklarla karşılaşıldığını ortaya koyarak analizcilere ve ilgili yöneticilere 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. Çalışmadan elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı kullanılarak tanımlayıcı istatistikler ve hipotez testleri yoluyla analiz edilmiştir. Elde edilen bulgularda 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. Sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması, gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık olması, hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun devlet tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması ve üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması en fazla karşılaşılan zorluklar olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, hastane yöneticilerinin maliyet analizine gereken önemi vermedikleri ve karşılaştıkları zorlukların sağlık hizmetlerinin ve maliyet unsurlarının kendilerine has özelliklerinden kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

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

Abstract

Due to the nature of hospital operations, there are some difficulties in performing cost analysis studies. This study aims to provide useful information to analysts and related managers by revealing what kind of difficulties are encountered while 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. The data obtained from the research have been analyzed by using the SPSS 22.0 package program. As a result of the analysis performed, it has been reached findings that related descriptive statistics and hypothesis tests. According to the findings, a cost analysis was not performed in 48% of MOH hospitals, a cost analysis was performed in the medical/accounting department in 49% of private hospitals and 50% of city hospitals and the finance department in 46.8% of university hospitals. The most common difficulties are as follows: Healthcare services are highly complex and variable, the complexity of expense types, locations, and centers, have a sales price set by the government regardless of the cost of the service produced in the hospital; and The price of the service produced is not determined by the cost accounts but Health Application Communiqué (HAC). Accordingly, hospital managers do not give the necessary importance to cost analysis and the difficulties they face are thought to be due to their specific characteristics of health services and cost elements.

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

¹ Bu çalışma, ikinci yazarın danışmanlığında birinci yazarın “Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinde Karşılaşılan Zorluklar ve Kullanım Alanları Üzerine Bir Araştırma” isimli yüksek lisans tezinden üretilmiş olup, 10-13 Ekim 2019 tarihlerinde gerçekleştirilen 3.Uluslararası 13. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi’nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

² Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Sağlık Yönetimi Bölümü, ilknur.arslann@gmail.com, Orcid:0000-0003-4030-0158

³ Doç. Dr., Düzce Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, enverbozdemir@duzce.edu.tr, Orcid: 0000-0002-0845-1602.

1. GİRİŞ

Sağlık işletmeleri sunmuş oldukları hizmetlerini yüksek kalitede, istenilen zamanda en düşük maliyetle ve hizmet üstünlüğü esasına göre sunmaları günümüz rekabet ortamında zorunlu hale gelmektedir. Sağlık hizmetlerinin sunumu, hem özel hem de kamu açısından kıt kaynaklarla ve finansal güçlüklerle yerine getirilmektedir. Sağlık işletmeleri daha fazla kar elde edebilmeleri veya zarar etmemek için kendilerine tahsis edilen kaynakları daha etkin ve verimli kullanabilmeleri önemlidir. Bu açısından işletmeler mevcut durumlarını analiz etmek, geleceğe ilişkin stratejik planlar yapmak ve bazı özel finansal kararlar almak için sunmuş oldukları hizmetin maliyeti hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir (Bozdemir, 2019:1).

Hastane işletmelerindeki yöneticilerin ve çalışanların planlama, kontrol ve karar alma fonksiyonlarını yerine getirmelerine mali bilgiler yardımcı olmaktadır. Başka bir ifadeyle yöneticilerin gereksinim duydukları bilgilerin önemli bir bölümü hastanenin maliyetleriyle ilgilidir (Gündüz, 2002). Sağlık işletmelerinde maliyet yönetiminin rolü, diğer işletmelerde olduğu gibi, mevcut kaynakları en verimli şekilde kullanarak işletmenin değerini en üst düzeye çıkarmaktır (Gapenski, 2007).

Günümüzde hastane işletmeleri kaliteli, zamanında ve etkin sağlık hizmeti sunmaya çalışırken artan maliyetleri kontrol altına almaya ve daha sonra düşürmeye yönelik çalışmalar yapmak zorundadır. Maliyet hesaplarını kontrol altında tutmak ve minimize etmek için maliyet ve yönetim muhasebesinden yararlanılması gerekir.

Kıt kaynaklarla sağlık hizmeti sunma durumunda olan hastane işletmeleri kaliteli bir hizmet verebilmek için kıt kaynaklardan en iyi biçimde yararlanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra sağlık ve sağlık hizmetleri için yapılan harcamalar da gittikçe artmakta ve ülkelerin GSYH'lerinin önemli kısımlarını sağlık sektörüne ayırmaktadır (Vo vd., 2018: 8; Ağırbaş ve vd., 2012: 103; Erkol ve Ağırbaş, 2011: 87-88). Bunun içinde maliyet analizi sağlık işletmeleri için oldukça önemli bir yer teşkil etmektedir (Özkan vd., 2014: 830).

İşletmelerde özellikle dış raporlama gerekliliklerini yerine getirmek için stok değerlemesine yönelik maliyetlerin bir araya getirilmesiyle ilgili olan maliyet analizi kavramı (Drury, 1992: 17) sağlık işletmeleri bakımından hastane genel muhasebe alt sistemlerinden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir finansal bilgi sistemidir.

Bu sistemin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için hastaneler tarafından Hastane Maliyet Muhasebesi Sisteminin kullanılması gerekir. Bu sistem, sağlık kurumlarındaki değişik düzeylerde görev yapan yöneticilere, maliyet analizi kullanılarak nasıl etkin kararların alınabileceğini göstermektedir (Güzel, 2012: 25).

Maliyetlerin yönetilebilmesi için doğru biçimde ölçülmesi ve analiz edilmesi şarttır. Kaplan ve Porter'ın (2011) ifade ettiği gibi "sağlık hizmetlerinde en büyük sorun sağlık sigortası veya sağlık politikasının oluşturulması ile ilgili durumlar değildir. Temel sorun yanlış işlemleri yanlış yoldan ölçmemizdir." Yanlış yöntemlerle elde edilen veriler, yöneticiler tarafından alınan kararlarda yanlış sonuçların elde edilmesine neden olur. Maliyet verileri, yöneticilerin verecekleri kararlarda önemli rol üstlenir. Bu nedenle maliyet verilerinin doğru yöntemlerle analiz edilmesi gerekir.

Bu çalışmanın amacı, hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamaları yapılırken ne tür zorluklarla karşılaşıldığını ortaya koyarak maliyet analizcilerine ve ilgili yöneticilere faydalı bilgiler sunmaktır.

Hastanelerde güvenilir bir maliyet muhasebesi sistemi mevcut olmadığında, maliyet faktörlerini belirlemede, maliyet azaltma fırsatlarını uygulama ve takip etmede, esnek ve

karşılaşmaya dayalı bütçelemeyi kullanmada, ödeme sözleşmelerini etkin bir şekilde müzakere etmede yöneticilerin başarılı olması zordur.

Türkiye'deki hastane işletmelerinde maliyet analizlerinin yapılmasının yasal bir zorunluluk teşkil etmemesi, her hastanın ayrı bir vaka olması, sağlık hizmetlerinin kamu, özel, kar amaçlı ve kar amaçlı olmamak üzere çok karmaşık bir yapıda olması, emek yoğun olması ve yüksek teknolojinin kullanılması, sağlık hizmetlerinin sunumunun kesintisiz olması, hizmeti sunan, hizmeti alan ve hizmet bedelini ödeyen tarafların farklı olması gibi pek çok nedenlerden dolayı maliyet analizlerinin yapılmasını zorlaştırmaktadır (Özgülbaş ve Tarcan, 2013:16).

Hastanelerde bireysel hastaların ihtiyaç duydukları spesifik hizmetler, hastanelerin ödeme için kullandığı aynı tanıya bağlı grup (DRG) kategorileri dahilinde bile, büyük ölçüde değişkenlik göstermektedir (Taheri, vd., 2001). Maliyetler mükemmel ölçülse bile, belirli bir bakım sağlama maliyeti, hastanın klinik ihtiyaçlarına ve tedavi eden hekimin tercihlerine bağlı olarak hastadan hastaya değişebilir (Feinglass vd., 1991). Açıkçası, hastanelerde üretim süreci karmaşıktır. Normalde ne kadar maliyetli olacağını tanımlamak için basit bir işlem bile hastane operasyonları bağlamında zordur. Tüm bu faktörler dikkate alındığında sağlık kuruluşları için karmaşık bir maliyet muhasebesi sisteminin uygulanmasının ve sürdürülmesinin de yüksek bir maliyeti vardır (Carroll ve Lord, 2016: 177).

Çok yönlü bir maliyet sistemi uygulamanın bir diğer önemli zorluğu ise hastane sağlık personelinin potansiyel direncidir. Maliyet çalışmalarının hastanelerdeki klinik süreçlerin standartlaştırılmasında yardımcı olacağı yönündeki faydasına karşın bireysel olarak doktorların mesleki kararlarının engellendiğini hissedebilirler. Bu nedenle doktorlar bu çalışmaların yapılabilmesine esas teşkil eden verilerin sağlanması noktasında direnç gösterebilmektedir (Cardinaels, vd. 2004).

2. YÖNTEM

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, hastane işletmelerinde maliyet analizi yaparken hangi zorluklarla karşılaşıldığını, bu zorlukların niteliği ve içeriği hakkında genel bilgiler vererek maliyet analizcilerine, hastane yöneticilerine, sağlık politikası yapanlara ve ilgili tüm taraflara söz konusu zorlukların nasıl üstesinden gelinebileceği hususlarında faydalı bilgiler sunmaktır.

Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evreni Türkiye'de faaliyet gösteren Sağlık Bakanlığı, Üniversitesi, Özel Hastane ve Şehir Hastanelerinde görev yapan yöneticiler oluşturmaktadır. Araştırmada örneklem seçimi yapılmayıp tüm evrene ulaşmak amaçlanmaktadır.

Araştırma kapsamına alınan yöneticiler temelde “hastane yöneticileri, başhekim, başhekim yardımcısı, idari ve mali işler müdürü, mali işler müdür yardımcısı, muhasebe uzmanı, medikal muhasebe uzmanı, döner sermaye saymanlarını ifade etmektedir.

Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Araştırma verileri araştırmacılar tarafından literatür ışığında hazırlanan soru formu (Anket) aracılığı ile gerekli yasal izinler alındıktan sonra araştırma kapsamındaki yöneticilere uygulanmıştır. Anketin hazırlık sürecinde sağlık işletmelerindeki yöneticilerle görüşülerek maliyet analizi yapılırken karşılaşılan sorunlara ait bilgi toplanmış daha sonra literatür taraması yapıldıktan sonra hazırlanmıştır. Geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılmış olup yüz görünüş geçerliği sağlanmış, güvenilirlik katsayısı (Cronbach Alpha (α) değeri) yapılan

analiz sonucunda 0,84 bulunmuştur. Geçerli ve güvenilir bulunan soru formu 27 sorudan oluşmaktadır.

Ankette sorulacak sorular tespit edildikten sonra taslak anketteki sorular uygulamanın amaçları ve varsayımları ile uyumlu olup olmadığı belirlenmiş olup anket, işletmelere uygulanmadan önce Düzce Üniversitesi Araştırma ve Uygulama Merkezi Başhekim ve Başmüdürü ve diğer yöneticiler tarafından test edilmiş ve yanlış anlamalara neden olan sorular yeniden düzenlenmiştir. Anket formu, Ekim 2018’da uygulanmaya başlamış, Mart 2019’da tamamlanmıştır.

Türkiye’deki 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 cevaplama oranının yüksek olması ve yanlış anlamaların giderilebilmesi avantajlarından dolayı seçilmiştir. Türkiye’de bulunan hastanelerden 450 hastanede görev yapan üst düzey yöneticilere anket formu gönderilmiş olup, 130 hastanedeki yöneticilere ulaşılmıştır. Geri dönüş oranı %28,9 olarak gerçekleşmiştir. Tüm maddelerde her bir ifade için cevaplama skalası 5’li Likert 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklindedir.

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 yöneticilerin bireysel ve demografik özelliklerine göre frekans ve yüzdeler verilmiştir. Daha sonra, yöneticilerin maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorluklar ve alt boyutlarına ilişkin minimum, maksimum, ortalama ve standart sapma değerleri yer almaktadır. Ölçeğe açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Bu aşamada veriler normal dağıldığı ve varyanslar homojen olduğu için Independent Samples T-Testi ve One Way ANOVA testi uygulanmıştır.

Araştırmanın Hipotezleri

Hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamasının karmaşıklık düzeyi, politik yasal durumlar, HBYS, bilinç seviyesi ve örgüt yapısı alanlarındaki zorlukları belirlemek üzere aşağıdaki hipotezler test edilmiştir.

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, i)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, i)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, i)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. BULGULAR VE TARTIŞMA

Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, Özel hastaneler, Üniversite hastaneleri ve Şehir Hastaneleri'nde görev yapan yöneticiler üzerine yapılan bu çalışmaya toplam 130 yönetici katılmıştır. Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulguları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1. 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

Tablo 1’de ankete katılan 130 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.

Tablo 2. 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	28	21,5
	Uzmanı		
	Saymanlık Müdürü/Döner	5	3,8
	Sermaye Saymanı		
	Diğer*	5	3,8
	Toplam	130	100,0

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

Tablo 2’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 yöneticilerin çoğunluğunu kamu ve özel hastanelerin oluşturduğu bunların içinde de en büyük pay hastane müdürü pozisyonuna ait olduğu görülmektedir.

Tablo 3. Maliyet Analizi Yapılırken 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
Yönetsel, 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

Tablo 3’de araştırma yapılan hastanelerde 130 yöneticinin verdiği cevaplarda en fazla karşılaşılan zorluk 4,14’lük bir ortalama ile sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olmasıdır. En fazla zorluk olarak görülen bu ifadenin yöneticilerin bireysel faktörlerinden ziyade hastane işletmelerinin kendisine has özelliğinden kaynaklı zorluklarla karşılaşıldığı düşünülmektedir.

Bunu 4,11’ile “gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık olması”, 3,87 ile “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” 3,85 ile “Hastane birimlerinin çok fazla ve karışık olması”, 3,81 ile “üretilen hizmetin fiyatının maliyet hesaplarına bağlı değil SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması” zorlukları takip etmektedir.

Ayrıca 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 artırılması için girişimde bulunulmasının yararlı olacağı söylenebilir.

Araştırmada mali yöneticilerin katılmadığı zorluklar ise 2,91 ortalamaıyla hastane bilgi sisteminde maliyet hesaplamasıyla ilgili menü/parametrelerin olmaması, 2,96 ortalamaıyla daha fazla kar elde edebilmek için maliyetleri düşürmek yerine daha fazla hastaya bakma olgusunun olmasıdır.

Tablo 4. Yöneticilerin Cinsiyet Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Cinsiyet				t	p
	Kadın		Erkek			
	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 4’de görüldüğü üzere araştırmaya katılan 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’nın p değerleri 0,05’den büyük olduğu için reddedilmiştir. Maliyet analizinde karşılaşılan zorlukların yöneticilerin cinsiyetlerine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo 5. Yöneticilerin Yaş Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Yaş										F	p
	21-30		31-40		41-50		51-60		61+			
	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

Tablo 5’de 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’nin p değerleri 0,05’den büyük olduğu için reddedilmiştir. Maliyet analizinde karşılaşılan zorlukların yöneticilerin yaşlarına göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

Tablo 6. Yöneticilerin Mülkiyetlerine Göre Hastaneler Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Mülkiyetlerine Göre Hastaneler								F	p
	Sağlık Bakanlığı		Özel		Üniversitesi		Şehir			
	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 6’da hastanelerin karşılaşılan zorlukların mülkiyetlerine düzeylerine göre 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’nin p değerleri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilmiştir. Diğer boyutlardaki 1.e ve 4.e’nin p değerleri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler 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 7: Yöneticilerin Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Öğrenim Durumu										F	p
	Lise		Önlisans		Lisans		Yüksek Lisans		Doktora			
	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

Tablo 7’de yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin öğrenim durumları göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre 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’nin p değerleri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilirken 1.c, 3.c ve 4.c’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir. 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 mezunu olan bir yöneticini maliyet analizi yaparken politik yasal faktörler ve örgüt yapısı alanlarında daha fazla zorlandıkları düşünülmektedir.

Tablo 8. Yöneticilerin Öğrenim Kurumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Öğrenim Kurumu												F	p
	Tıp Fakültesi		Sağlık Bilimleri Fak.		İktisadi İdari Bilimler Fak		MYO		Lise		Diğer			
	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

Tablo 8’de yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortamlarını yöneticilerin öğrenim kurumu göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; 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’nin p değeri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilirken 1.g ve 4.g’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler 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 mezunu yöneticilerin maliyet analizi yapmaya Tıp Fakültesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi ve MYO mezunlarına göre daha az yetkin olduğu düşünülmektedir.

Tablo 9. Yöneticilerin Sektörde Çalışma Yılı Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Sektörde Çalışma Yılı										F	p
	1-5		6-10		11-15		16-20		21+			
	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

Tablo 9’da yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin sektörde çalışma yılına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; yöneticilerin politik-yasal durumlar alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 2.d’nin p değeri (0,002) 0,05’den küçük olduğu için bu hipotez kabul edilirken 1.d, 3.d, 4.d ve 5.d’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir. Buna göre maliyet analizi yapılırken sektörde çalışma yılına göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda 21 yıl ve üzeri çalışan yöneticilerin politik yasal durumlarında daha fazla zorlanmaktadır. Bunun sektördeki tecrübeleri nedeniyle iş hayatına karşı yeniliğe açık olmamalarından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 10. Yöneticilerin Eğitim Alma Durumu Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Genel/Maliyet Muhasebesi ve Analizi Konusunda Eğitim Alma Durumu					
	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 10’da araştırmaya katılan 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’nin p değeri (0,000) 0,05’den küçük olduğu için bu hipotez kabul edilirken 1.h, 2.h, 3.h ve 4.h’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler 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 11. Yöneticilerin Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Değişkenler	Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar									
	Karmaşıklık Düzeyi		Politik Yasal Faktörler		HBYS		Bilinç Seviyesi		Örgüt Yapısı	
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS
Medikal/Muh.	3,79	0,9	3,72	0,71	2,71	1,11	2,83	0,8	3,24	1,14
Tahakkuk	3,67	0,96	3,83	0,82	3,25	1,03	2,97	0,89	3,5	1,22
Döner Sermaye	4,4	-	4,83	-	3	-	5	-	4,5	-
Maliyet Analizi	4,01	0,56	3,69	0,74	3,2	0,96	3,05	0,9	3,57	0,85
Faturalandırma	3,97	0,63	3,07	0,84	3,21	0,3	3,48	0,9	3	0,65
Finans	4,08	0,62	3,26	0,96	2,99	0,9	2,88	1,05	3,16	1
Satın Alma	4,6	-	4	-	3,75	-	4,33	-	4	-
Diğer	3,88	0,79	3,27	1,01	2,6	0,89	2,8	1,64	2,6	0,55
Yapılmamaktadır	4,06	0,85	4,01	0,61	3,46	0,77	3,5	0,91	3,6	0,95
F	0,65		2,52		1,59		2,13		1,124	
p	0,74		0,001*		0,13		0,004*		0,352	

*p<0,05

Tablo 11’de yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin maliyet analizinin yapıldığı departmanlara göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; yöneticilerin politik-yasal durumlar ve bilinç düzeyi alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 2.i ve 4.i’nin p değerleri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilirken 1.i, 3.i ve 5.i’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler 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 analizin yasalarda zorunluluk arz etmemesi ve maliyet analizi yapacak yeterli sayıda ve seviyede uzman personelin olmaması gibi sebeplerden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 12. Yöneticilerin Görev/Unvan Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Görev/Unvan												F	p
	Başhekim		Hastane Müdürü		Müdür Yardımcısı		Medikal-Muhasebe Uzmanı		Saymanlık		Diğer			
	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

Tablo 12’de yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin görevlerine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Bu tabloya göre; yöneticilerin örgüt yapısı alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre hipotez 5.f ‘nin p değeri (0,000) 0,05’den küçük olduğu için bu hipotez kabul edilirken 1.f, 2.f, 3.f, ve 4.f’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir. Buna göre hastane müdürü, müdür yardımcısı, medikal/muhasebe uzmanı maliyet analizi yapılırken karşılaşılan zorlukların örgütsel yapılardan kaynaklanan nedenlerden dolayı olduğunu ifade etmektedir. 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 bu durum Moore (1991) tarafından yapılan 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.

Yine Çakırcı ve Acar’ın (2017) yapmış oldukları bir çalışmada “sağlık kurumlarında başhekim ve başmüdür olmak üzere ikili otorite hattının bulunması” hipotezini destekler nitelikte bir sonuç elde edilmiştir. Buna göre, hastanelerin gerçek karar mekanizmalarında Başhekimlerin daha etkili oldukları mali işlerden sorumlu yöneticiler bir nevi karar destek organı gibi hareket ettikleri vurgulanmıştır.

Tablo 13. Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Mali Yöneticilerin Muhasebe Programlarını Kullanım Düzeyi										F	p
	Hiç		Az		Orta		İyi		Çok iyi			
	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 13’de görüldüğü üzere araştırmaya 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’nin p değeri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilirken 1.1 ve 2.1’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir.

Buna göre yöneticilerin muhasebe eğitimi almasında karşılaşılan zorluklar konusunda muhasebe programlarını orta seviyede kullanan yöneticiler HBYS ve bilinç düzeyinde, muhasebe programlarını çok iyi kullanan 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 yönetici istihdamının yapılması gerekir. Muhasebe programlarını çok iyi seviyede kullanan yöneticilerin başhekimlerle ikili otorite hattında sorunlarını iletirken iletişim sorunlarına sebep olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Tablo 14. Yöneticilerin Sahip Olunan Bilgi, Beceri ve Yetenek Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Sahip Olunan Bilgi, Beceri Ve Yetenek Bakımından Yeterlilik Düzeyi						F	p
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim			
	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

Tablo 14’de 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’nin p değeri (0,000) 0,05’den küçük olduğu için bu hipotez kabul edilirken 1.j, 2.j, 3.j ve 4.j’nin p değerleri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler 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. Kendisini maliyet analizi yaparken bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterli bulan mali yöneticilerin

başhekim başmüdür 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 matris organizasyon yapılarının çalışanlar arasında iletişim sorunlarına neden olduğu bu sebeple iletişime diğer hizmet sektörlerine oranla daha fazla önem vermeleri gerektiği desteklenmektedir.

Tablo 15. Yöneticilerin Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Değişkenine Göre Karşılaşılan Zorluk Düzeylerine İlişkin Skorları

Boyutlar	Alınan Eğitim Bakımından Yeterlilik Düzeyi						F	p
	Yeterliyim		Kısmen Yeterliyim		Yeterli Değilim			
	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

Tablo 15’de yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin alınan eğitim ve mezun olunan eğitim durumu yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Buna göre, yöneticilerin karmaşıklık düzeyi ve örgüt yapısı alt boyutları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 1.k ve 5.k’nin p değeri 0,05’den küçük olduğu için bu hipotezler kabul edilirken 2.k, 3.k ve 4.k p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir.

Maliyet analizi yapılırken alınan eğitim bakımından yeterli olma durumuna göre karşılaşılan zorluk seviyeleri konusunda yeterli olan yöneticilerin örgüt yapısına ilişkin konularda, yeterli olmayan mali yöneticiler karmaşıklık düzeyi konularında daha fazla zorlanmaktadır. Bunun hastane işletmelerinde matris yapısının ve ikili otorite hakkının bulunması sebebiyle bu konuda eğitim alan yöneticilerin başhekimler tarafından dikkate alınmamasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir.

Tablo 16. 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

Tablo 16’da yöneticilerin karşılaşılan zorluklar ortalamalarını yöneticilerin hizmet maliyetinin tespitine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları gösterilmektedir. Buna göre yöneticilerin tüm boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu durumda 1.1, 2.1, 3.1, ve 4.1 ve 5.1’nin p değeri 0,05’den büyük olduğu için bu hipotezler reddedilmiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmanın genel olarak sonuçlarına bakıldığında; sağlık hizmetlerinin oldukça karmaşık ve değişken olması, gider çeşitlerinin, yerlerinin ve merkezlerinin karmaşık olması, hastanelerde maliyet unsurlarının çok karmaşık ve hesap edilmesinin çok zor olması maliyet analizi yapılırken en sık karşılaşılan zorluklar olarak görülmüştür. Bunun nedeni sağlık hizmetlerinin ve maliyet unsurlarının kendilerine has özelliklerinden kaynaklandığını ifade edebiliriz. Ayrıca hastanede üretilen hizmetin maliyeti ne olursa olsun kamu tarafından belirlenmiş bir satış fiyatının olması ve üretilen hizmetin fiyatının maliyetle değil büyük çoğunlukta SUT fiyatıyla tespit edilmiş olması en fazla karşılaşılan zorluklar olduğu tespit edilmiştir. Bu durum ise üretilen hizmetin birim fiyatı tespitinde maliyet verilerinin kullanılmasının önüne geçmektedir. Şunu da belirtmek gerekir ki sağlık hizmetleri fiyatının tamamı SUT'ta yer almayıp hastaneler tarafından da belirlenebilmektedir. Bu durumda maliyetler dikkate alınarak tespit yapılması gerekir.

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

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

- Hastane işletmelerinde yönetsel karmaşıklığı gidermek için maliyet muhasebe sistemi oluşturulup profesyonel bir şekilde uygulanmalıdır.
- Hastane işletmelerinde örgütsel yapılar yeniden düzenlenerek ikili otorite hattında görev tanımları düzenlenmelidir.
- Kamu hastanelerine “maliyet muhasebesi” departmanı oluşturarak, maliyet bilgilerinin objektif bir şekilde toplanarak mali yöneticilerin hata ve eksiklerini zamanında görüp tedbir alabilmeleri sağlanmalıdır.
- Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi ve maliyet analizinin yaygınlaştırabilmesi için mali yönetici pozisyonları için sağlık işletmelerinde maliyet ve finansal analiz içerikli bir eğitim almış olma şartı getirilmelidir.
- Hastanelerin maliyet analizi ve muhasebe uygulamalarına ait eğitim ihtiyacını karşılayabilmek için kendi bünyelerinde gerekli düzenlemeleri yaparak kurumsal olarak eğitim kurumlarıyla işbirliği içerisine girerek belirli periyotlarla eğitim verilmelidir.
- Hastanelerin yalnızca tıbbi faaliyetlerinin değil aynı zamanda maliyet uygulamalarının da akredite edilebilmesi için gerekli kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.
- 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.
- 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 İşletmeleri gelirlerinin vergiden muaf olması bu durumu ortadan kaldırmamalıdır.
- Hastane işletmelerinde maliyet analizleri doğru yapılabilmesi için HBYS'ye ilgili maliyet parametreleri ilave edilip analizleri bu sistem üzerinden yapılmalıdır.

- Maliyet ve fiyatlandırma politikalarının önemi hakkında hastane çalışanlarının tamamı bilinçlendirilip doğru veri girişinin yapılması sağlanmalıdır.

Yapılan bu çalışma ile yöneticilerin yeterlilikleri dikkate alınarak hastane işletmelerinde daha kaliteli ve etkin maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasına ve maliyet bilgilerinden daha fazla faydalanılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y., ve Önder, Ö. R. (2012). hastanelerde maliyet analizi ve tıbbi rehabilitasyon hizmetlerinde birim maliyet hesaplanması, *Fiziksel Tıp ve Rehabilitasyon Bilimleri Dergisi*, 15(2).
- Bozdemir, E., (2019), *Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi ve analizi*, Gazi Kitapevi, Eylül, Ankara.
- Cardinaels, E., Roodhooft, F., & Herck, G. V. (2004). Drivers of cost system development in hospitals: results of a survey. *Health Policy*, 69(2), 239-252.
- Carroll, N., and Lord, J. C. (2016). The growing importance of cost accounting for hospitals, *Journal of Health Care Finance*, 43(2), 172-185.
- Çarıkçı, O., ve Acar, D., (2017). Hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerinin incelenmesi, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 20(3), 275-298.
- Drury, C. M. (1992). *Management and cost accounting*, Springer Science, Business Media New York.
- Erkol, Ü. ve Ağırbaş, İ. (2011). Hastanelerde maliyet analizi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine dayalı bir uygulama, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 64 (2), 87-95.
- Esatoğlu, A. E., Ağırbaş, İ., Payziner, P. D., Akbulut, Y., Göktaş, B., Özatkan, Y., ve Atasoy, K. Ç. (2010). Ankara üniversitesi tıp fakültesi hastanelerinde maliyet analizi, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 63(01), 17-27.
- Feinglass, J., Martin, G. J., & Sen, A. (1991). The financial effect of physician practice style on hospital resource use, *Health Services Research*, 26(2), 183-205.
- Gapenski, L.C. (2007). *Health care finance: an introduction to accounting and financial management*, AUPHA, USA.
- Gündüz, H.E. (2002). *Sağlık kurumlarında maliyet bilgisi*, Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, Kerim Banar (Ed.), Anadolu Üniversitesi Yayını No:1414, Eskişehir.
- Güzel, R. (2012). *Şahinbey araştırma ve uygulama hastanesi acil tıp anabilim dalı erişkin acil servisi maliyet analizi*, Yayınlanmamış Gaziantep Üniversitesi Tıp Fakültesi Uzmanlık Tezi, Gaziantep.
- Kaplan, R. S., ve Porter, M. E. (2011). The big idea, how to solve the cost crisis in health care, *Harvard Business Review*, September, 89(9), 47-64.
- Karahan, A. (2007). *Hastane işletmelerinde örgütsel yapıdan kaynaklanan çatışmalar ve afyon kocatepe üniversitesi araştırma ve uygulama hastanesi örneği*, Yayınlanmamış

Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

- Moore R. W., (1991). The influence of the hospital financial officer, *Health Care Financial Management Review*, 16(1), 65-72.
- Mut, S., ve Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde maliyet analizi: ankarada hizmet sunan ikinci basamak bir kamu hastanesinde uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 202-217.
- Özgülbaş, N., ve Tarcan, M. (2013). *Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, (2865). Eskişehir.
- Özkan O., Kutlu G., Aydın, J. C., Aydemir, İ. ve Ağırbaş, İ., (2014). *Hastanelerde maliyet analizi ve örnek bir uygulama*, 8. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi” 10- 12 Eylül 2014, Girne/K.K.T.C.
- Taheri, P. A., Butz, D. A., Dechert, R., & Greenfield, L. J. (2001). How DRGs hurt academic health systems, *Journal of the American College of Surgeons*, 193(1), 1-8.
- Vo, T.Q., Chaikledkaew, U., Hoang, M.V., Nguyen, H.T. ve Riewpaiboon, A. (2018). Hospital cost analysis in developing countries: a methodological comparison in vietnam. *Asian Journal of Pharmaceutics Jan-March*, (Special Issue), 8-18.