

Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi*

Oğuzhan ÇARIKÇI**
Durmuş ACAR***

ÖZ

Maliyet ve maliyet yönetimi kavramları, tüm sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de önemi gittikçe artan kavramlardır. Sağlık sektöründe yer alan hastanelerin kaliteli, etkili ve verimli hizmet verebilmeleri ve varlıklarını sürekli kılabilmesi, maliyetlerin doğru bir şekilde yönetilmesi ile mümkün olabilmektedir. Bu araştırma Türkiye'de faaliyet gösteren kamu hastanelerinin yöneticilerinin, ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Bu çerçevede, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı hastaneler ve üniversite hastaneleri olmak üzere, 400 yatak ve daha üstü kapasitedeki 70 hastanenin mali işlerden sorumlu yöneticilerine 1 Haziran 2013-15 Aralık 2013 tarihleri arasında bir anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre hastane yöneticilerinin genel olarak ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar oldukları, yaklaşımları bildikleri ve bu yaklaşımları hastanelerinde uygulanabilir/ kısmen uygulanabilir gördükleri anlaşılmıştır. Ayrıca "Sağlık Uygulama Tebliğinin (SUT) hastanelerin kendine özgü maliyetlerini dikkate almadan belirlenmesi", "tıbbi malzeme tedarikçilerinin kendi aralarında anlaşmaları" ve "Sağlık hizmetlerinin fiyatlarının tek taraflı olarak belirlenmesi", hastane maliyetlerini olumsuz olarak etkileyen en önemli 3 faktör olarak değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hastane maliyetleri, hastane yöneticileri, ileri maliyet yönetimi, kamu hastaneleri

A Research into Cost Management Approaches of Hospital Administrators and Views Concerning Factors Affecting Hospital Costs

ABSTRACT

Terms of "cost" and "cost management", as in all other businesses, are the concepts becoming prominent in health sector. It is only possible through a proper management that hospitals can offer quality, effective and efficient service and perpetuate their existence. This research was carried out to determine the views of administrators of public hospitals in Turkey regarding their approaches to advanced cost management and factors affecting hospital costs. In this context, a survey was carried out between 1 June 2013 and 15 December 2013 on administrators in charge of financial works of 70 public and university hospitals with 400 beds capacity or more, belonging to Public Hospitals Administration of Turkey. According to survey results, it was established that hospital administrators were familiar with advanced cost management approaches and that they regard these approaches as applicable/partly applicable to their hospitals. Besides, the most significant 3 factors adversely affecting hospitals cost were found as "determination of Health Practice Notification without taking

* Bu çalışma, Oğuzhan ÇARIKÇI'nın Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından 3291-D1-12 nolu proje ile desteklenen "İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarının Hastane Yöneticileri Tarafından Algılanma Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

** Yrd. Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi Isparta MYO, o.carikci@hotmail.com

*** Prof. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Rektörlüğü/ Burdur, durmusacar@sdu.edu.tr

notice of hospitals' unique costs", "agreement of medical equipment suppliers between each other", and "unilateral determination of the prices of health services".

Keywords: *Advanced cost management, hospital administrators, hospital costs, public hospitals*

I. GİRİŞ

Son yıllarda gerçekleşen değişim ve gelişmeler küreselleşmeyi; beraberinde rekabeti de artırmıştır. Söz konusu durum tüm dünyayı kültürel, sosyal ve ekonomik açılardan değiştirdiği gibi işletmeleri de tüm fonksiyonları ile birlikte etkilemiştir. İşletmeler yeteri kadar kâr sağlamak ve sürekliliklerini daim kılmak için bu küresel rekabet ortamına ayak uydurmak zorundadırlar. Giderek sertleşen rekabet koşulları ve değişen tüketici talepleri; hizmet ve üretim süreçlerini, teknolojiyi, organizasyon yapılarını, kısacası işletmeyi yenilikçi ve yaratıcı olmaya zorlamaktadır. Benzer bir durum finansal yönetim konuları ve dolayısıyla da maliyet yönetimi için de geçerli olmaktadır.

Geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımlarının değişen dünyaya uyum sağlayıp sağlayamadıkları tartışılmalıdır. Bu yaklaşımların değişen ekonomik ve teknolojik koşullarda yönetsel karar alma süreçlerinde ne kadar etkili olabileceği; karlılık ve verimlilik analizlerini ne ölçüde doğru yapabileceği tekrar gözden geçirilmelidir. Dolayısıyla her şeyin değiştiği iş dünyasında maliyet yönetimi yaklaşımlarının da değişmesi gerekmektedir. 1980'li yıllardan sonra gündeme gelen ve son yıllarda kullanım alanı gittikçe yaygınlaşan ileri maliyet yönetimi yaklaşımları bu çerçevede işletme yönetimi açısından önem arz etmektedir. Yeni üretim ve hizmet ortamlarına uygun, kârlılık ve verimlilik analiz yöntemleri gelişmiş, yönetsel karar alma süreçlerinde etkili, üretim teknolojilerindeki değişim ve gelişimlere ayak uydurabilen ileri maliyet yaklaşımlarını kullanmak ve işletme yapılarını bu yaklaşımlara uygun hale getirmek zorunluluk haline gelmiştir.

Günümüzün üretim işletmelerinin içinde bulunduğu bu durum sağlık hizmetlerinin sunumunda en büyük pay sahibi olan hastaneler içinde geçerlidir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyini gösteren en önemli göstergelerden birisi sağlık hizmetlerinin düzeyidir. Sağlık hizmetlerinin etkinliği ve kapsayıcılığı, ülkenin sosyal ve ekonomik kalkınma düzeyini belirlemektedir. Tıbbi teknolojinin hızla gelişmesi; sağlık hizmetlerindeki beklentilerin artmasına neden olmuştur. Hastanelerinde bu yüzden daha iyi ve kaliteli hizmeti sunabilmek için kendilerini sürekli geliştirmeleri ve teknolojik değişimleri yakalayabilmeleri gerekmektedir.

Artan rekabet ortamında sağlık hizmetlerinde daha kaliteli hizmetin verilmesine yönelik çalışmalar hastanelerde yeni maliyet kalemlerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Her ne kadar hastanelerin öncelikli amacı sağlık hizmetini sosyal amaç olarak sunmak, (özel hastanelerin birincil amaçlarının arasında kâr sağlamak olduğu için bu kapsamda değerlendirmemek doğru olacaktır), kâr amacı gütmemek de olsa; sağlık hizmetlerinin verimli, kaliteli ve zamanında sunulabilmesi belirli bir maliyeti beraberinde getirmektedir. Hastane maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesi, hastanedeki girdilerin planlanması, kontrol edilmesi, sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması açısından önemlidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ileri maliyet yönetim yaklaşımlarının hastanelerde kullanılması hastane maliyetlerinin daha net bir şekilde ortaya konulmasını, stratejik kararlar alınabilmesini ve maliyet bilgilerinin etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacaktır.

Bu araştırmanın amacı Türkiye'de faaliyet gösteren kamu hastanelerinin yöneticilerinin, ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini tespit etmektir. Belirtilen amaç doğrultusunda, hastanelerde çalışan finansal konulardan sorumlu yöneticilerin ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ilişkin farkındalıkları,

bu yaklaşımların hastanelerde uygulanabilirliğine ilişkin görüşleri ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin düşünceleri ortaya konmuştur.

II. İLERİ MALİYET YÖNETİMİ YAKLAŞIMLARI

Son yıllarda teknolojik alanda meydana gelen hızlı değişim işletmelerin mamul ve hizmet üretiminde söz konusu değişimi kendi sistemleri ile bütünleştiren bir yaklaşım içinde olmalarına neden olmaktadır. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında geleneksel maliyet yönetim tekniklerinden uzaklaşıp; yöneticilerin daha sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak, kaynak kullanımını azaltacak, işletme etkinliğini artıracak, mamul ve hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlayacak yöntem ve teknikleri içeren ileri maliyet yönetim yaklaşımlarını kullanmak durumunda kalabilmektedirler (Acar 2005).

Bu durum tüm sektörler için geçerli olduğu kadar sağlık sektöründe hizmet veren hastaneler için de geçerlidir. Hastaneler verdikleri hizmetlerin değerlendirme, planlama ve denetimini bu maliyet yaklaşımları ile daha doğru bir şekilde yapabileceklerdir. Ayrıca hastanelerin etkinlik-kârlılık-verimlilik durumlarının tespiti için bu yaklaşımlar kullanılabilir.

İşletmenin sürekli değişen pazar koşullarına uyum sağlayabilmesi, küresel pazarlarda rekabet edebilmesi ve stratejik faaliyetlerin desteklenebilmesi için maliyet süreçleri ile maliyet yapılarındaki değişimlere odaklanan yeni maliyet yönetimi yaklaşım ve tekniklerinden bazıları şunlardır (Kırlı, Kayalı 2010):

- Hedef Maliyetleme (Target Costing),
- Ürün Yaşam Dönemi Maliyetlemesi (Product Life Cycle Costing),
- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing),
- Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard),
- Tam Zamanlı Maliyetleme (Just-in-Time Production and Costing),
- Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing),
- Kalite Maliyetleri (Quality Costing),
- Kıyaslama (Benchmarking),
- Değer Mühendisliği (Value Engineering),
- Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması,
- Stratejik Maliyet Yönetimi (Strategic Costing Management),
- Kısıtlar Teorisi (Theory of Constraints),

Günümüzde gerek toplam sağlık harcamaları gerekse kamu sağlık harcamaları artış trendi devam etmektedir (Yardan ve diğerleri 2016). Sağlık sektöründeki hızlı değişim ve toplumsal taleplerin sürekli artması beraberinde yüksek maliyetli sağlık hizmetlerini ortaya çıkarmaktadır. Günümüzde sağlık hizmetini alanlar hep daha iyisini istemektedirler. Bu durum hastanelerin süreçlerini gözden geçirmelerine neden olmaktadır. Taleplerin daha iyi karşılanması için yeni süreçler geliştirilmekte veya mevcut süreçler iyileştirilmeye çalışılmaktadır. Toplumsal refah düzeyinin yükselmesiyle sağlık hizmetlerinin kalitesi ile ilgili beklentiler de artmaktadır.

Sağlık sektörünün yapısı gereği tıbbi süreçlerde herhangi bir eksiltme yapmak mümkün değildir. Verilen hizmetlerle ilgili belirli bir kalite standardının sürekli olarak korunması gerekmektedir. Verilen hizmet doğrudan doğruya insan sağlığı ile ilgilidir. Yapılan hatalar parasal olarak ölçülemeyen sonuçlar doğurabilir. Bu durum hastaneleri zorlamaktadır. Hastaneler bu yüksek maliyetleri karşılamak için maliyet yönetiminde daha etkili yöntemler kullanmak durumunda kalmaktadırlar (Doğanay 2008).

Hangi ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının hastaneler için uygun olduğu araştırmacıların da merak ettiği konulardan birisi olagelmıştır. Kullanılacak maliyet yönetimi yaklaşımları ilgili ülkelerin sağlık ve mali mevzuatlarıyla doğrudan ilgilidir. Sağlık işletmelerinin tamamen özel sektör çerçevesinde çalıştığı ülkelerde ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının büyük çoğunluğunun uygulanması mümkün olmaktadır. Aksi takdirde söz konusu yaklaşımların uygulanması mümkün olmayabilecektir.

İleri maliyet yönetimi yaklaşımları incelendiğinde Kaizen ve Kıyaslama gibi yasal düzenlemelerle ilgili olmayan yaklaşımların kullanım alanı buldukları anlaşılmaktadır. Hastanelerde Kaizen yönteminin uygulanması için sağlık hizmetinin sunulması sürecinde dolaylı ya da dolaysız hizmet veren tüm kişi veya grupların yönetim tarafından belirlenen değişim/gelişim stratejilerine harfiyen uymaları ve süreci düzenli bir şekilde takip etmeleri gerekmektedir (Uz 1996). Bu durumda hastane yöneticilerinin sürece rehber olmaları beklenmektedir. Hastane yönetimi Kaizen ilgili çabalara yatırım yapılmalıdır. Diyalog kanalları açık olmalı ve etkileşim dikkatle sürdürülmelidir (Kaya 2005). Sağlık çalışanlarına saygı duyulmalı, hasta ve hasta yakınları ile ilişkiler özenli olmalıdır. İyileştirme süreçleri için araçlar oluşturulmalıdır. Hastane tüm boyutlarıyla organize olmalıdır (Tavlan 2001; akt. Doğanay 2008). Hastanelerde Kaizen'in uygulanması için çalışanların inisiyatif kullanmaları gereklidir. Çalışanlar tüm süreçlerde hasta odaklı bir bakış açısı kazanmış olmalıdırlar (Ertaş 1999).

Daha önce değinildiği gibi bütün bunların gerçekleştirilmesi yeni maliyetleri de ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla hastane tüm süreçlerle ilgili maliyetleme çalışmalarına tüm personelin katılmasını sağlamak durumundadır. Başka bir deyişle, tüm çalışanlar kendilerini ilgilendiren maliyet bilgilerini bilmek zorundadırlar. Maliyet azaltma konusunun bireysel bir mesele değil, tüm ekibi ilgilendiren bir sorun olduğu bilinmelidir. Bu iş tamamen muhasebe birimine devredilmemelidir (Altınbay 2006).

Kıyaslama faaliyetlerinin de hastanelerde geniş bir kullanım alanı bulunduğu söylenebilir (Chow-Chua, Goh 2002). Yapılan araştırmalar sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin kıyaslama uygulamaları açısından sektörel sıralamalarda üçüncü sırada geldiğini göstermektedir (Erdem 2006). Özellikle kıyaslama faaliyetlerinin yoğun ve bilimsel ölçütlerle yapıldığı ABD gibi ülkelerde sadece hastanelerin aralarındaki karşılaştırmaları yapan özel şirketler ve kamu kuruluşları bulunmaktadır. Hastaneler böylece çeşitli boyutlarda birbirlerini kıyaslamak imkanını bulabilmektedirler.

Diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de hastaneler rekabet üstünlüklerini korumak ve devamlılıklarını sürdürebilmek için maliyetlerin ölçülmesine büyük önem vermektedirler. Geleceğe yönelik planlar açısından zamanında elde edilmiş maliyet bilgileri önem taşımaktadır. Bu bilgiyi sağlamaya yönelik uygulanan yöntemlerden birisi de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)'dir (Gürdal 2007).

Bazı araştırmacılar hastanelerde maliyet etkinliğinin FTM uygulamaları ile artırılabilceğini düşünmektedirler. FTM sayesinde tedavi süreçlerinde ve cerrahi işlemler esnasında tüketilen kaynaklar tam olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla yapılan her faaliyet için maliyet hesaplamaları daha doğru yapılabilmektedir. Bu süreçte faaliyetlerle doğrudan ilgili olmayan hizmet giderleri ayrıştırılabilmekte, kalite artırıcı müdahalelerin maliyetlere nasıl bir etki yapacağı gözlemlenebilmektedir. Bunlara rağmen, hastanelerde FTM uygulamaları çok eski bir tarihe dayanmamaktadır. FTM genel olarak sağlık kurumlarında ve hastanelerde kullanılması mümkün bir yaklaşım olmakla birlikte sektör tarafından yeterince iyi bilinmediği söylenebilir (West 1996). Gerek mevcut muhasebe sistemlerindeki yetersizlikler, gerek veri toplamak için harcanan zamanın fazlalığı ve gerekse

veri toplamada karşılaşılan zorluklar ve ek maliyetler FTM'nin kullanılma düzeyini azaltmaktadır (Udpa 1996).

Bazı hastane yöneticileri performans ile ilgili problemlerin açığa çıkmasından endişe etmekte ve bundan dolayı maliyetlerin tam olarak bilinmesini istememektedirler. Bazen de FTM uygulanmak istenmekte, fakat deneyimli personel ihtiyacı yüzünden sorunlar çıkmaktadır. FTM için yeni personel istihdam etmek de maliyetleri artırıcı etki yapmaktadır (Dowless 1997).

Uygulanabilirlik açısından kıyaslandığında sağlık işletmelerinde FTM yönteminin kullanılması sanayi işletmelerinde kullanılmasına göre daha zordur. Bu zorluğun temel nedeni ise sağlık işletmelerinde verilen hizmeti çıktığı şeklinde tanımlamamın kolay olmamasıdır. Sağlık hizmeti almak için başvuran hastaların talep ettikleri hizmetlerin birbirinden farklı olması, farklı birimlerden hizmet almaları, kullanılan madde ve malzemelerin genel olarak farklılığı gibi nedenlerden ötürü verilen hizmet ile ilişkilendirilmesi açısından da sanayi işletmelerine göre daha zor olmaktadır. Bununla birlikte, yapılan çalışmalar (Erkol, Ağırbaş 2011; Bengü, Arslan 2009) FTM yönteminin hastanelerde kullanılabileceğini de göstermiştir.

Bir üretim işletmesinde maliyetlerin yaklaşık %10'u doğrudan işçilik giderleri, %55'i malzeme giderleri, %35'i genel üretim giderleri olurken; hastanelerde genel üretim giderleri nispeten daha fazla gerçekleşmektedir. Bu sebeple hastanelerde genel üretim giderlerinin doğru dağıtılması açısından FTM'nin uygulaması uygun olmaktadır (Çankaya, Aygün 2006).

FTM yöntemi maliyet havuzlarından çok fazlasıyla yararlanmaktadır. Buna bağlı olarak fazla sayıda maliyet sürücüsü kullanma zorunluluğu da ortaya çıkmaktadır. Sağlık hizmetlerinde etkinlik ve verimliliğin en üst düzeyde sağlanabilmesi için mümkün olduğu kadar çok sayıda maliyet sürücüsüne ihtiyaç duyulmaktadır (Rotch 1990; Akt. İldır 2008).

Dengeli Puan Kartı (DPK) tekniği diğer sektörlerde göre geç kalsa da son yıllarda hastanelerde kullanım alanı bulmuştur. Baker ve Pink'in (1995) çalışmaları DPK'nın hastanelerle ilişkilendirilmesi açısından bir ilktir. Buna göre, DPK özellikle stratejik yönetim faaliyetlerinin bir aracı olarak, hastanelerin rekabetçi pozisyonlarını ve misyon hedeflerini geliştirme amacıyla çok boyutlu performans ölçümü için kullanılabilir (Samani, Kohan 2011). Bazı araştırmalara göre DPK'nın hastanelerde kullanımında dört boyut için dokuz gösterge söz konusudur. Finansal göstergeler olarak nakit akışı ve aktif devir hızı; içsel süreç göstergesi olarak ölüm ve komplikasyon oranları ve vaka başına maliyetler; müşteri göstergesi olarak yatak doluluk oranları ve bu oranlardaki değişim eğilimleri; ve son olarak da öğrenme ve yenilik boyutunda ise yatan hasta ve ayakta tedavi gören hasta göstergeleri kullanılmaktadır (Griffith et al. 2002).

Çin ve Japonya'daki hastanelerde yapılan başka bir karşılaştırmalı çalışmada ise kar marjı, aktif devir hızı, vaka başına maliyet değişimi, toplam personel ve malzeme harcamalarının toplam gelire oranı finansal göstergeleri; işgücü memnuniyeti, işten ayrılma oranları, yatak doluluk ve ölüm oranları, yatış süreleri, hekim başına ayakta tedavi gören hasta sayıları, hekim başına acil vaka sayısı, hukuki işlemlere konu olan tıbbi hata sayıları içsel süreç göstergeleri; hasta tatmini ve ayakta hasta bekleme süreleri müşteri ile ilgili göstergeleri; tıbbi araştırmalara yapılan harcamalar, hekim başına yapılan akademik çalışma sayıları da büyüme ve gelişme göstergeleri olarak kabul edilmiştir (Samani, Kohan 2011).

Türkiye'de yapılan bazı araştırmalarda DPK'nın kullanım alanları örnek olay çalışması olarak ele alınmıştır. Yıldız ve arkadaşlarının (2013) DPK ile ilgili olarak özel bir hastanede gerçekleştirdikleri örnek olayın sonucunda; öğrenme ve yenilik, müşteri, içsel süreçler ve

finansal boyutlarına işgören boyutunu da ekledikleri anlaşılmaktadır. Tarım'ın (2004) yaptığı teorik çalışmada da Türkiye'deki hastanelerde DPK'nın yaygın kullanım alanı bulunmadığı belirtilmekte; vizyon, misyon ve stratejik hedeflerin belirlenmesi, performans boyutlarının uygun biçimde tespit edilmesi ve gerekli eğitimlerin verilmesi şartıyla bu yaklaşımın hayata geçirilebileceği öne sürülmektedir. Dünyada ve Türkiye'de DPK ile ilgili araştırmalar karşılaştırıldığında maliyet göstergelerinin kullanımı açısından önemli farklılıklar olduğu anlaşılmaktadır. Dünyada maliyet göstergeleri DPK uygulamalarında önemli bir yer tutarken, benzer bir durum Türkiye için söz konusu olmamaktadır.

Stratejik Maliyet Yönetiminin (SMY) amacı maliyetleri etkileyen ana etmenlerin belirlenmesi, değer yaratmayan işlevlerin ve genel giderlerin hedeflenmesi ve mevcut planlama ve yürütme faaliyetlerinin geliştirilmesi yoluyla maliyetlerin tekrar şekillendirilmesi ve nihayetinde azaltılması olarak ifade edilmektedir.

Bu çerçevede hastanelerde SMY faaliyetleri sekiz adımda gerçekleştirilebilmektedir. Birinci adımda hastanenin SMY'ye ne kadar hazır olduğu tespit edilmelidir. SMY'de başarılı olmak için bazı örgütsel yetkinliklere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu yetkinlikler arasında hedef belirleme ve izleme, maliyet yönetimine odaklanma, sistemli düşünme yetkinlikleri sayılabilmektedir. İkinci adımda maliyet azaltma hedefleri tanımlanmalıdır. Maliyet azaltma hedefleri hastanenin stratejik planıyla uyumlu olmalıdır. Üçüncü adımda olası tasarruf alanları tespit edilmeli ve tasarruf edilecek her faaliyet ya da süreç için iyi kıyaslama örnekleri bulunmalıdır. Daha sonraki adımda kıyaslama ile elde edilen veriler eldeki verilerle birleştirilmelidir. İnsan ve verimlilikle ilgili olan ve maliyet artırıcı olarak tespit edilen etkenlere odaklanılmalıdır. Bu adımda görev planlarının yetersizliği, görevlendirmede yapılan hatalar, uygun olmayan roller, aşırı iş yükü ya da rol belirsizlikleri, kapasite uyumsuzlukları maliyet artırıcı etkenler olabilmektedir. Altıncı adımda mümkün olan işlev ve süreçlere müdahale edilmelidir. Yedinci adımda verilen hizmete doğrudan katkısı olmayan giderlerle ilgili düzeltme işlemleri yapılmalıdır. Son adımda ise yapılan tüm müdahale ve düzeltme faaliyetleri stratejik plana yerleştirilmiş olmalıdır (Blake et al. 2012).

Türkiye'de SMY ile ilgili faaliyetlerle daha çok büyük ölçekli özel hastaneler ilgilenmektedir. 2000'li yıllarda stratejik planlama faaliyetlerinin kamu kurumlarında zorunlu hale getirilmesiyle birlikte, hastanelerde kısmen SMY'ye veri sağlayan çeşitli süreçler üretilmeye başlanmıştır; akademik çevrelerde de SMY konusu tartışılmaya başlanmıştır. Bununla birlikte; Türkiye'de stratejik maliyet yönetimi ile ilgili olarak yapılan bir araştırmada özel hastane yöneticilerinin stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı içinde yer alan teknikleri uygulanamaz buldukları ifade edilmektedir (Bekçi, Özal 2010).

Tam Zamanlı Üretim (TZÜ) maliyetlemenin daha önce de belirtildiği üzere üç esas hedefi bulunmaktadır: israfın önlenmesi, çalışanların değerlendirilmesi ve sürekli gelişmenin sağlanması. Hastanelerde TZÜ uygulamaları için beş aşamalı bir uygulama planı önerilmektedir. Birinci aşama birçok maliyet yönetimi yaklaşımında da söz konusu olduğu üzere değer katmayan faaliyetlerin elimine edilmesidir. Başka bir deyişle, hasta bakım kalitesine katkı yapmayan faaliyetler sistemde olmamalıdır. Hastanelerde uzun bekleme süreleri en belirgin değer katmayan faaliyetler olarak değerlendirilmektedir. İkinci aşamada stoklar azaltılmalı, tam zamanlı stok stratejisi uygulanmalıdır. Böylece stok ve taşıma maliyetleri azaltılmalıdır.

Hastanelerde TZÜ uygulamalarının üçüncü aşaması hastanenin tüm yönleriyle teknolojiyle tanışmasıdır. Teknoloji; süreç geliştirmeye, verimliliği artırmaya ve israfı önlemeye yönelik olarak kullanılabilir; teknoloji yardımıyla süreçlerde görev alan personel sayısı azaltılabilmektedir. TZÜ'nün dördüncü aşamasında işgören gelişimi esas alınmaktadır. TZÜ uygulamalarının olduğu işletmelerde esas güç yönetimden ziyade ürün ya

da hizmetle doğrudan ilişkisi olan uzmanlara/ çalışanlara çevrilmektedir. Bu nedenle süreç geliştirme/iyileştirme sorumluluğu doğrudan hasta bakımı ile ilgilenen uzmanlarda olmaktadır. Bu noktada, hastaneler profesyonel temelli örgütler olarak TZÜ uygulamalarına hızla adapte olabilmektedirler.

TZÜ'nün beşinci aşaması kök nedenlere odaklanmaktır. İşletme herhangi bir finansal sorunla karşılaştığında bunun kök nedenini bulmak ve gelecekte bu tür sorunlarla tekrar karşılaşmamak için düzenleyici süreçler geliştirmek durumundadır. Bu çerçevede balık kılıcı, lotus teknikleri gibi sorunların kök nedenlerini bulmaya yönelik sorun çözme / karar verme yöntemleri kullanılabilir (Dunn 2013).

Hastanelerde TZÜ'nün en önemli konularından birisi stok maliyetleridir. Bu nedenle TZÜ ile ilgili yapılan araştırmaların önemli bir kısmı stok yönetimi ile ilgili olmaktadır. Stok yönetiminin amacı ihtiyaç duyulan tıbbi malzeme ve ilaçların doğru miktarda, doğru yerde, doğru zamanda ve uygun maliyetle bulundurmaktır (Kısakürek, Elden 2011). Malzeme hareketlerinin doğrudan doğruya tedarikçi noktalarına sevk edilmesi birçok israf nedeninin ortadan kalkmasını sağlamaktadır. Sıfır stok birçok süreçte sıfır hatayı da beraberinde getirmektedir (Aytekin 2009). Yapılan araştırmalarda hastaneler için en uygun stok kontrol yönteminin tam zamanında stok yöntemi olduğu iddia edilmektedir (Kısakürek, Elden 2011). Yine ABD'de yapılan araştırmalarda hastanelerin yarısından fazlasının tam zamanlı stok yönetimi uyguladıkları belirlenmiştir (Aytekin 2009).

Hastanelerde kalite maliyetleri konusuna olan ilgi toplam kalite yönetimi uygulamaları ile birlikte artmıştır. Türkiye'de toplam kalite, ISO gibi konularda oldukça deneyim kazanan hastanelerde kalite maliyetlerinin nasıl ölçülebileceği akademik çevrelerde de tartışılmıştır. Bu konuda yapılan bir araştırmada (Bekçi, Toraman 2011), kalite maliyetleri olarak önleyici, değerlendirme, iç ve dış başarısızlık maliyetleri ele alınmıştır. Önleyici maliyetler kalite eğitimlerinden temizlik makine ve ekipmanlarına, atık maliyetlerinden tedarikçilere kadar toplam on dört maliyet kaleminden; değerlendirme maliyetleri ise cihaz ve malzeme kontrolü, kayıt kontrol, stok depo hizmetleri gibi beş kalemden oluşmaktadır. Son olarak iç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak epikriz kontrolü ve düzeltilmesi, ameliyathane malzemelerinin zamanında gelmemesi, film ve laboratuvar testlerinin yenilenmesi, hasta nakil maliyetleri, hasta şikayetleri vb. sayılabilmektedir. Söz konusu araştırmada önleme maliyetlerinin kalite maliyetleri içindeki oranları %90'dan fazla olarak hesaplanmıştır ve önleme maliyetlerine yapılan yatırımlar başarısızlık maliyetlerini de azaltmaktadır.

Kısıtlar teorisi yaklaşımı hastanelerde ilgi çekmeye başlayan yaklaşımlardan birisidir. Daha önce de belirtildiği üzere bu yaklaşım bir sistemin kısıtlarının belirlenmesi ve yok edilmesine yöneliktir. Bu amaçla ne tür bir işletme olursa olsun beş aşamalı bir uygulama sürecini içermektedir. Bu aşamalar sırasıyla kısıtların belirlenmesi, kısıtların nasıl yok edileceğine karar verilmesi, kısıt yok edilinceye kadar tali konuların devre dışı bırakılması, kısıtların ortadan kaldırılması ve son olarak da bir kısıtın yok edilmesi ile birlikte ilk aşamaya dönülmesidir. İlk aşamaya dönülmezse sistemde bir durağanlık meydana gelebilmektedir.

Kısıtlar teorisinde temel hedef sistemin detaylı ve doğru analizini yapıp, sistem içinde tıkanma yaratan gerçek nedenleri tespit etmektir. Kısıtlar teorisi yaklaşımının hastanelerde uygulanması için tüm süreçlere hasta gözüyle bakmak gerekmektedir. Bu nedenle öncelikle güvenilir ve güçlü bir hasta merkezli öncelik sistemi kurulmalı ve sonrasında hangi kaynak – görev kombinasyonlarının bu öncelik sistemini bozduğu belirlenmelidir. Kısıtlar teorisine göre sistem tüm boyutlarıyla hasta bakımına odaklanmalıdır. Hastanelerde çoğunlukla görev tanımları iyi yapılmış olmakla birlikte bir hastanın hastaneye müracaatı ile birlikte birçok durum da ortaya çıkabilmektedir. Çünkü aynı hastalık nedeniyle gelseler bile hastaların

tedavi süreçleri kendilerine özgü olabilmekte, bir hastada aynı anda birçok hastalık bulunabilmekte ve tedavi süreçlerinde aksama olduğunda hastanın hastanede kalış süresi uzayabilmektedir. Dolayısıyla, ihtiyaçlar sürekli değişmektedir. Bu durumda hastaneler için hasta temelli bir öncelikler sistemi kurmak gerekmektedir.

Hasta akışını öncede belirlenmiş yaklaşık tarihlere göre senkronize etmek güvenilir bir sistem kurulması anlamına gelmemektedir. Hasta bakımı ile ilgili tüm hizmet kesintileri ve gecikmelerin nedenleri mutlak surette tespit edilmelidir. Kısıt noktalarının önceden tahmin edilmemesi hastane personelini sürekli krizlerle mücadele etmek durumunda bırakmaktadır. Kesinti ve gecikmeler klinik olamayan nedenlerden kaynaklandığında kısıtı kesip atmak daha kolay olabilmektedir (Knight 2013).

Hedef maliyetleme müşterinin işletmeden beklentilerine ve pazardaki fırsatlara yoğunlaşan bir ürün/hizmet geliştirme stratejisidir. Bu yaklaşımda hedef maliyetlerin belirlenmesi için ilk olarak detaylı bir Pazar araştırması yapılarak müşterilerin benimseyeceği ve itiraz etmeyecekleri bir fiyat belirlenmeye çalışılmaktadır. Söz konusu fiyat belirlendikten sonra işletme hedef maliyeti ve kar marjını da buna göre belirlemektedir. Ancak sağlık sektöründe hizmet veren hastaneler açısından hedef maliyetleme yaklaşımını uygulanma süreci farklılıklar taşımaktadır.

Hastanede hedef maliyetleme yaklaşımı uygulanmak istenirse sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması hususunda Resmi Sağlık Kurumları Fiyat Tarifesinde geçen Paket İşlem Fiyatına göre hedef maliyet oluşturulacaktır. PİF uygulamasında sağlık hizmetine ait satış fiyatı hastaneden bağımsız bir şekilde belirlendiğinden hedef maliyet ve kar marjı bu fiyat göre belirlenmektedir (Ceran, Özdemir 2013).

Yukarıda açıklanan yaklaşımların dışında ürün yaşam dönemi maliyetleme, kalite maliyetleri ve Değer mühendisliği gibi ileri maliyet yönetimi yaklaşımları da bulunmaktadır. Bunlardan Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme (ÜYDM) yaklaşımı, geleneksel maliyetleme yaklaşımlarının aksine sadece üretim sürecini değil; üretim öncesi ve sonrası aşamaları da içermektedir. Başka bir deyişle, ÜYDM ürün ya da hizmetin yaşamı boyunca oluşan süreçlerle (ürün geliştirme, üretim, lojistik, pazarlama, reklam, dağıtım, satış sonrası hizmetler, garanti hizmetleri vb.) ilgili tüm maliyetleri içermektedir (Yükçü 2007). İşletme yönetiminin bir mamul ya da hizmetin yaşamı boyunca katlandığı maliyetlerin belirlemek için çevresinden üretim, üretim öncesi ve sonrasıyla ilgili düzenli bilgi alması gerekmektedir. ÜYDM yaklaşımının önemli özelliklerinden birisi yönetim kademesine stratejik bilgiler aktaran bir altyapı kurmaya çalışmasıdır (Ergin 1999; Akt. Erdoğan, Saban 2010). ÜYDM öncelikle bir mamulün veya hizmetin maliyetlerinin sadece üretim ve satış maliyetlerinden oluşmadığını ve mamul veya hizmet üretimi öncesinde alınan kararların tüm yaşam seyrindeki maliyetleri ciddi oranlarda etkilediğini açıklamaktadır (Civelek, Özkan 2006). Kalite maliyetleri, en basit şekliyle kaliteye ulaşmak için gerekli maliyetlerdir. Bunlar hem kalitesizlik maliyetlerini hem de düşük kaliteden kaynaklanan gizli maliyetleri içermektedir. Dolayısıyla kalite maliyetleri kusurlu ürünlerin tespiti, onarımı, önlenmesi maliyetleri ile ilişkilidir. Bunun yanısıra, üretim süreçlerindeki maliyet yüksekliği de kalite maliyetleriyle ilişkili olabilmektedir (Hacırüstemoğlu, Şakrak 2002). Değer mühendisliği, maliyet yönetimi konusunda da kullanılabilen bir yönetim yaklaşımıdır. Buna göre değer mühendisliği ile proje ve işletme yönetiminde üretilen tüm değerler ayrı birer mühendislik faaliyeti gibi tanımlanır ve analiz edilir (Acar 2005). İşletmelerin müşteri memnuniyetini esas alan bir rekabet avantajı elde etmeleri açısından bu yaklaşım diğer ileri maliyet yaklaşımlarına göre daha etkin bir maliyet kontrolü sağlamaktadır. Bu maliyet yönetimi yaklaşımı işletme risklerini minimize etmeye çalışırken üretim maliyetlerini azaltmaya odaklanmaktadır. Doğru uygulanırsa zor ve şaşırtıcı problemlere çözüm bulabilir, fark edilmemiş gelişim fırsatlarını bulmayı sağlayabilir (Öğüt ve diğerleri 2007).

III. YÖNTEM

Bu araştırmanın amacı Türkiye'de faaliyet gösteren kamu hastanelerinin yöneticilerinin, ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda hastane yöneticilerinin genel olarak ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar olup olmadıklarına, yaklaşımları bilip bilmediklerine, bu yaklaşımların hastanelerinde uygulanabilirliğine ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri incelenmiştir.

Araştırmanın temel hipotezleri şöyledir:

- H1:** Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar değillerdir.
- H2:** Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımları hakkında bilgi sahibi değillerdir.
- H3:** İleri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar olan ve bu konularda bilgisi olan hastane yöneticileri; bu yaklaşımların hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşünmemektedirler.
- H4:** Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler hastanelerin maliyet ve karlılıklarını etkileyen faktörler konusunda olumsuz bir algıya sahiptirler.

Araştırmaya ilişkin veriler anket yöntemiyle toplanmıştır. Kullanılan anket 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sosyo-demografik sorular yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünde, hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ilişkin farkındalıklarını ve bu yaklaşımların hastanelerde uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla araştırmacı tarafından oluşturulmuş ifadeler yer verilmiştir. Veri toplama aracının 28 maddelik son bölümü ise hastanelerin maliyetlerini ve karlılığını etkileyen faktörlerle ilgilidir. Söz konusu 28 madde iki aşamada oluşturulmuştur. İlk aşamada, Yiğit ve diğerlerinin (2002) çalışmasından faydalanılarak hastane maliyetlerini etkileyen faktörler oluşturulmuş, sonraki aşamada ise 8 hastanenin yöneticileriyle görüşülerek maddelere ilişkin gerekli düzenlemeler ve eklemeler yapılmıştır.

Araştırmanın evrenini 400 ve üzeri yatak kapasitesine sahip Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı hastaneler ve üniversite hastaneleri oluşturmaktadır. 2013 yılı itibarıyla, belirtilen şartları sağlayan hastane sayısı 124'tür. Örneklem seçimine gidilmeyip söz konusu hastanelerin tümüne ulaşılmaya çalışılmıştır. Araştırma sürecinde öncelikle araştırmaya konu olan hastanelerin maliyet işlemlerini yürüten personel belirlenmiş, bu kişilerle iletişime geçilmiş ve araştırmaya katkı yapıp yapamayacakları sorulmuştur. Araştırmaya katkı yapacağını belirten 80 hastaneye ulaşılmıştır. Bu hastanelerin 58'i TKHK'ye bağlı hastaneler, 22'si ise üniversite hastaneleridir. TKHK'ye bağlı hastanelerinden gelen anketlerin 10 tanesi analize uygun olmadığı gerekçesi ile araştırmaya dâhil edilmemiştir. Sonuç olarak TKHK'ye bağlı 90 hastaneden 48'inde, üniversitelere bağlı 34 hastaneden 22'sinde anket uygulanmıştır.

Anket uygulanacak hastane yöneticileriyle 1 Haziran 2013 tarihinden itibaren iletişime geçilmeye başlanmıştır. Uygulama için bir web sitesi oluşturulmuş ve hastanelerin mali işlerinden sorumlu yöneticilerinden ilgili web sitesi aracılığıyla anketi doldurmaları talep edilmiştir. Veri toplanamayan bazı hastanelere randevu alınarak gidilmiş, anket yüz yüze doldurulmuştur. Anket toplama süreci 15 Aralık 2013 tarihinde sonlandırılmıştır.

IV. BULGULAR

Araştırmaya katılan yöneticilerin, kişisel ve mesleki özelliklerine göre dağılımı Tablo 1’de verilmiştir. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğu lisans ve yüksek lisans mezunudur. Mezuniyet alanları incelendiğinde işletme ve sağlık idaresi mezunlarının çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Katılımcıların Kişisel ve Mesleki Özelliklerine Göre Dağılımı

| | n | % |
|--------------------------------|----|------|
| Eğitim Düzeyi | | |
| Önlisans | 1 | 1,4 |
| Lisans | 35 | 50,0 |
| Yüksek lisans | 32 | 45,7 |
| Doktora | 2 | 2,9 |
| Mezun Olunan Program | | |
| İşletme | 26 | 37,1 |
| Sağlık İdareciliği | 20 | 28,6 |
| Kamu Yönetimi | 10 | 14,3 |
| İİBF Diğer Bölümler | 9 | 12,9 |
| Diğer (TIP – MMF – FEF) | 5 | 7,1 |
| Toplam Kıdem Yılı | | |
| 1-5 Yıl | 2 | 2,9 |
| 6-10 Yıl | 16 | 22,9 |
| 11-15 Yıl | 17 | 24,3 |
| 16-20 Yıl | 18 | 25,7 |
| 21 Yıl ve Üzeri | 17 | 24,3 |
| Mevcut Görev Kıdem Yılı | | |
| 1-3 Yıl | 35 | 50,0 |
| 4-6 Yıl | 14 | 20,0 |
| 7-9 Yıl | 7 | 10,0 |
| 10 Yıl ve üzeri | 14 | 20,0 |

Katılımcıların toplam hizmet sürelerinin, 1-5 yıl haricinde, dengeli olarak dağıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte katılımcıların yarısı mevcut yöneticilik görevine 1-3 yıl arasında bir süredir devam ettiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 2. Katılımcıların Maliyet Yaklaşımlarını Daha Önce Duyup Duymadıkları (n=70)

| Maliyet Yaklaşımı | f * | % |
|--|-----|------|
| Kalite Maliyetleri | 61 | 87,1 |
| Kıyaslama | 61 | 87,1 |
| Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi | 60 | 85,7 |
| Stratejik Maliyet Yönetimi ve Analizi | 57 | 81,4 |
| Faaliyet Tabanlı Maliyetleme | 57 | 81,4 |
| Kaizen Maliyetleme | 56 | 80,0 |
| Hedef Maliyetleme | 55 | 78,6 |
| Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme | 53 | 75,7 |
| Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması | 52 | 74,3 |
| Değer Mühendisliği | 48 | 68,6 |
| Dengeli Puan Cetveli | 48 | 68,6 |
| Kısıtlar Teorisi | 31 | 44,3 |

* Soruya “Evet duydum” diyenlerin sayısıdır. Büyükten küçüğe sıralıdır.

Katılımcıların maliyet yaklaşımlarını daha önce duyup duymadıklarına ilişkin bilgiler Tablo 2’de verilmiştir. Buna göre; katılımcılar maliyet yaklaşımları arasından en çok “Kalite Maliyetleri” (%87,1), “Kıyaslama” (%87,1) ve “Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi” (%85,7) yaklaşımlarından haberdarlardır (duyup duymadıkları). En az duyulan maliyet yaklaşımı ise “Kısıtlar Teorisi” (%44,3) maliyet yaklaşımıdır. Buradaki dikkat çekici bulgulardan birisi “Dengeli Puan Cetveli” yaklaşımının daha fazla duyulması beklenirken, bu yaklaşımla ilgili oranın diğer yaklaşımlara göre geride kalmış olmasıdır. “Dengeli Puan Cetveli” yaklaşımı, yurt dışı hastanelerde daha çok bilinen bir yaklaşım olarak bilinmektedir. Bunun yanı sıra “Kalite Maliyetleri” ve “Kıyaslama” yaklaşımlarının daha fazla duyulması, bu iki yaklaşımın popüleritesi değerlendirildiğinde beklenen bir durumdur. Türkiye’deki hastanelerde son yıllarda kalite konusundaki çalışmaların artması ve hastane yöneticilerinin kendi durumlarını değerlendirebilmek adına çalıştıkları hastanelere ilişkin verileri başka hastanelerle kıyasla yolunu sıklıkla kullanmaları “kalite maliyetleri” ve “kıyaslama” yöntemlerinin fazla duyulmasının nedeni olarak yorumlanabilir.

Haberdarlık bilmek anlamına gelmemektedir. Katılımcıların bahsi geçen maliyet yaklaşımlarını bilip bilmedikleri ayrı bir soru olarak yöneltilmiştir. Ankette bu soruyu maliyet yaklaşımını daha önce duymuş olanların yanıtlaması istenmiştir. Maliyet yaklaşımını daha önce duymamış olanların, maliyet yaklaşımlarını bilip bilmedikleri ile ilgili soruyu boş bırakmaları sağlanmıştır.

Katılımcılara sorulan bu soru ile ilgili daha önce oluşturulan hipotez ve red/kabul durumu aşağıda belirtilmiştir.

H1: Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar değillerdir.

Katılımcılara 12 maliyet yaklaşımından haberdarlık düzeyleri ayrı ayrı sorulmuştur. Her bir yaklaşım için “daha önce duydunuz mu?” sorusu yöneltilmiş ve Evet / Hayır şeklinde yanıtlar alınmıştır. Detaylı analizlere geçmeden önce tek örneklem t testi ile hipotez testi gerçekleştirilmiştir. Sorulara alınan yanıtlar: 0= Hayır, 1= Evet şeklinde kodlanmış ve alınan cevapların toplamı üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. 12 soruluk ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,835’tir ve Tukey toplanabilirlik testi sonuçları da Tablo 3’te verilmiştir. %95 güven aralığında değerlerin toplanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 3. Maliyet Yaklaşımlarından Haberdarlık Sorularına İlişkin Tukey Toplanabilirlik Testi Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | Ss. | Kareler Ortalaması | F | p | |
|----------------------|----------------|-----------------|--------|--------------------|-------|-------|-------|
| Kişiler arası | | 50,487 | 69 | 0,732 | | | |
| Kişiler içi | Maddeler arası | 10,804 | 11 | 0,982 | 8,137 | 0,000 | |
| | Artık | Toplanamazlık | 0,531 | 1 | 0,531 | 4,419 | 0,036 |
| | | Denge | 91,082 | 758 | 0,120 | | |
| | | Toplam | 91,613 | 759 | 0,121 | | |
| Toplam | | 102,417 | 770 | 0,133 | | | |

Toplam sonucu alınabilecek en düşük değer $0*12=0$ ve en yüksek değer $1*12=12$ 'dir. Toplam değişkenine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. Maliyet Yaklaşımlarından Haberdarlık Tanımlayıcı İstatistikler

| n | Ort. | Ss |
|----|-------|-------|
| 70 | 9,129 | 0,354 |

Hipotez yokluk hipotezidir ve hipotezin doğrulanması için 0'a yakın sonuç beklenir. Bununla beraber elde edilen sonuç tersine maksimum değer olan 12'ye yakın bir sonuçtur. Tek örneklem t testi ile sonucun 0'a yakın bir değer ile test gerçekleştirmek yeterli olacak iken herhangi bir itiraza yer bırakmayacak yükseklikte bir değer ile test edilebilmesi mümkündür. Test değeri olarak Evet ile Hayır'ın tam orta noktasını ifade eden 6 değeri seçilmiş ve tek örneklem t testi gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Maliyet Yaklaşımlarından Haberdarlık Tek Örneklem t Testi Sonuçları

| | Test Değeri = 6 | | | | | |
|---------------|-----------------|----|-------------|---------------|--------------------------------------|-------|
| | t | sd | p (2-yönlü) | Ortalama Fark | Ortalama fark için %95 güven aralığı | |
| | | | | | Alt | Üst |
| Toplam | 8,834 | 69 | 0,000 | 3,129 | 2,422 | 3,835 |

Elde edilen ortalama değer test değeri olan 6 değerinden pozitif yönde %95 güven aralığında farklılaşmaktadır. "Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar değillerdir" H1 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 6. Katılımcıların Maliyet Yaklaşımlarını Bilip Bilmedikleri (n=70)

| Maliyet Yaklaşımı | f * | % |
|--|-----|------|
| Kıyaslama | 57 | 81,4 |
| Kalite Maliyetleri | 56 | 80,0 |
| Faaliyet Tabanlı Maliyetleme | 53 | 75,7 |
| Kaizen Maliyetleme | 52 | 74,3 |
| Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi | 51 | 72,9 |
| Hedef Maliyetleme | 48 | 68,6 |
| Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Analizi | 48 | 68,6 |
| Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması | 46 | 65,7 |
| Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme | 44 | 62,9 |
| Dengeli Puan Cetveli | 43 | 61,4 |
| Değer Mühendisliği | 41 | 58,6 |
| Kısıtlar Teorisi | 31 | 44,3 |

* Soruya “Evet biliyorum” diyenlerin sayısıdır. Büyükten küçüğe sıralıdır.

Tablo 6, maliyet yaklaşımlarını katılımcıların ne kadarının bildiğini özetlemektedir. Burada ilgi çekici olan nokta maliyet yaklaşımlarından haberdarlıktaki sıralama (Tablo 6) bilgi söz konusu olduğunda aynı şekliyle kalmamıştır. En çok bilinen maliyet yaklaşımları haberdarlıkla paralel bir şekilde yine “Kıyaslama” ve “Kalite Maliyetleri” olarak ön plana çıkmıştır. Bununla beraber üçüncü sıraya “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme” yaklaşımı yerleşmiştir. Türkiye’deki hastanelerde son yıllarda kalite konusundaki çalışmaların artması ve hastane yöneticilerinin kendi durumlarını değerlendirebilmek adına çalıştıkları hastanelere ilişkin verileri başka hastanelerle kıyasla yolunu sıklıkla kullanmaları “kalite maliyetleri” ve “kıyaslama” yöntemlerinin fazla bilinmesinin nedeni olarak yorumlanabilir.

Tablo 2 ve Tablo 6 paralel bir şekilde incelendiğinde haberdarlık ile bilmek arasındaki farkın en yüksek olduğu yaklaşımlar “Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme”, “Stratejik Maliyet Yönetimi ve Analizi” ve “Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi” yaklaşımlarıdır. Bu yaklaşımlardan haberdarlığın yüksek olup bilinme düzeyinin nispeten düşük olması manidardır.

Tablo 2 ve Tablo 6 karşılıklı incelendiğinde ulaşılabilecek bir başka sonuç da “Kısıtlar Teorisi” ile ilgilidir. Bu yaklaşımdan haberdar olanların tamamı aynı zamanda “Kısıtlar Teorisini” bilmektedir. Haberdarlık popülerlik ile ilişkilendirilebilir. Daha çok haberdar olunan yaklaşımların daha popüler olduğu düşünülebilir. Bununla beraber popülerite düştükçe haberdarlıkla bilgi paralelleşmektedir. Popüler yaklaşımlar çevredeki yaygın etkisi ile bir şekilde insanların zihninde haberdarlık düzeyinde yer bulabilmektedir. Popülaritesi düşük yaklaşımların zihinde yer bulması ise ancak kişilerin ilgisi ve araştırmacılığı ile mümkündür.

Katılımcılara sorulan bu soru ile ilgili daha önce oluşturulan hipotez ve red/kabul durumu aşağıda belirtilmiştir.

H2: Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımları hakkında bilgi sahibi değillerdir.

Katılımcılara 12 maliyet yaklaşımına ilişkin bilgi sahibi olup olmadıkları ayrı ayrı sorulmuştur. Her bir yaklaşım için “hakkında bilginiz olduğunu söyleyebilir misiniz?” sorusu yöneltilmiş ve Evet / Hayır şeklinde yanıtlar alınmıştır. Detaylı analizlere geçmeden önce tek örneklem t testi ile hipotez testi gerçekleştirilmiştir. 12 soruluk ölçeğin Cronbach Alpha

değeri 0,870'tir. %95 güven aralığında değerlerin toplanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tablo 7).

Tablo 7. Maliyet Yaklaşımlarını Bilip Bilmedikleri Sorularına İlişkin Tukey Toplanabilirlik Testi Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | sd | Kareler Ortalaması | F | p | |
|----------------------|----------------|-----------------|---------|--------------------|-------|-------|-------|
| Kişiler arası | | 71,881 | 69 | 1,042 | | | |
| Kişiler içi | Maddeler arası | 8,214 | 11 | 0,747 | 5,496 | 0,000 | |
| | Artık | Toplanamazlık | 0,785 | 1 | 0,785 | 5,818 | 0,016 |
| | | Denge | 102,334 | 758 | 0,135 | | |
| | | Toplam | 103,119 | 759 | 0,136 | | |
| Toplam | | 111,333 | 770 | 0,145 | | | |

Toplam sonucu alınabilecek en düşük değer $0 \cdot 12 = 0$ ve en yüksek değer $1 \cdot 12 = 12$ 'dir. Elde edilen toplam değişkenine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. Maliyet Yaklaşımlarını Bilme Durumu Tanımlayıcı İstatistikler

| n | Ort. | Ss. |
|----|-------|-------|
| 70 | 8,143 | 0,423 |

Maliyet yaklaşımlarını bilme durumuna ilişkin tek örneklem t testi sonuçları ise Tablo 9'da görülmektedir (Yönteme ilişkin ayrıntı Tablo 5'in açıklamalarında verilmiştir).

Tablo 9. Maliyet Yaklaşımlarını Bilme Durumu Tek Örneklem t Testi Sonuçları

| | Test Değeri = 6 | | | | | |
|---------------|-----------------|----|-------------|---------------|--------------------------------------|-------|
| | t | sd | p (2-yönlü) | Ortalama Fark | Ortalama fark için %95 güven aralığı | |
| | | | | | Alt | Üst |
| Toplam | 5,071 | 69 | 0,000 | 2,143 | 1,300 | 2,986 |

Elde edilen ortalama değer test değeri olan 6 değerinden pozitif yönde %95 güven aralığında farklılaşmaktadır. "Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler ileri maliyet yönetimi yaklaşımları hakkında bilgi sahibi değillerdir" H2 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 10'da, katılımcıların maliyet yaklaşımlarının hastanede uygulanabilirliğine ilişkin görüşleri yer almaktadır. Soruyu yanıtlayanlar maliyet yaklaşımını bilenlerle sınırlı tutulmuştur. Maliyet yaklaşımını bilmeyenlerin bu soruyu yanıtlaması engellenmiştir. Buna göre en fazla "evet" cevabı verilen yaklaşımlar: "Stratejik Maliyet Yönetimi ve Analizi", "Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi", "Kalite Maliyetleri" ve "Kaizen Maliyetleme" yaklaşımlarıdır. Katılımcıların en fazla "hayır" cevabı verdiği yaklaşım ise; "Hedef Maliyetleme" yaklaşımıdır. Diğer maliyet yaklaşımlarına ise katılımcılar ağırlıklı olarak "kısmen" cevabını vermiştir. Görüş bildiren hastane yöneticilerinin söz konusu maliyet yaklaşımları hakkında bilgisi olan kişiler olduğu düşünüldüğünde hedef maliyetleme yaklaşımında hedef fiyatın kendileri tarafından belirlemedikleri ve bu yüzden de hayır cevabını verdikleri düşünülebilir.

Tablo 10. Maliyet Yaklaşımlarının Hastanelerde Uygulanabilirliğine İlişkin Görüşler

| Maliyet Yaklaşımı | Yaklaşımı Bilip Cevaplayan Sayısı (n) | Cevap | n | Geçerli Yüzde* |
|--|---------------------------------------|--------|----|----------------|
| Stratejik Maliyet Yönetimi ve Analizi | 47 | Evet | 25 | 53,2 |
| | | Kısmen | 17 | 36,2 |
| | | Hayır | 5 | 10,6 |
| Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yönetimi | 50 | Evet | 25 | 50,0 |
| | | Kısmen | 19 | 38,0 |
| | | Hayır | 6 | 12,0 |
| Kalite Maliyetleri | 56 | Evet | 27 | 48,2 |
| | | Kısmen | 22 | 39,3 |
| | | Hayır | 7 | 12,5 |
| Kaizen Maliyetleme | 52 | Evet | 25 | 48,1 |
| | | Kısmen | 22 | 42,3 |
| | | Hayır | 5 | 9,6 |
| Kıyaslama (Benchmarking) | 56 | Evet | 21 | 37,5 |
| | | Kısmen | 29 | 51,8 |
| | | Hayır | 6 | 10,7 |
| Dengeli Puan Cetveli (Balanced Scorecard) | 43 | Evet | 16 | 37,2 |
| | | Kısmen | 21 | 48,8 |
| | | Hayır | 6 | 14,0 |
| Değer Mühendisliği | 41 | Evet | 15 | 36,6 |
| | | Kısmen | 21 | 51,2 |
| | | Hayır | 5 | 12,2 |
| Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması | 45 | Evet | 16 | 35,6 |
| | | Kısmen | 25 | 55,6 |
| | | Hayır | 4 | 8,9 |
| Faaliyet Tabanlı Maliyetleme | 53 | Evet | 16 | 30,2 |
| | | Kısmen | 28 | 52,8 |
| | | Hayır | 9 | 17,0 |
| Hedef Maliyetleme | 48 | Evet | 14 | 29,2 |
| | | Kısmen | 16 | 33,3 |
| | | Hayır | 18 | 37,5 |
| Mamul Yaşam Dönemi Boyunca Maliyetleme | 44 | Evet | 12 | 27,3 |
| | | Kısmen | 24 | 54,5 |
| | | Hayır | 8 | 18,2 |
| Kısıtlar Teorisi (Theory of Constraints) | 30 | Evet | 7 | 23,3 |
| | | Kısmen | 19 | 63,3 |
| | | Hayır | 4 | 13,3 |

* Tabloda veriler sıralanırken “evet” yanıtı geçerli yüzdesi en yüksek olandan en düşük olana doğru sıralanmıştır.

H3: İleri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar olan ve bu konularda bilgisi olan hastane yöneticileri; bu yaklaşımların hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşünmemektedirler.

Katılımcılara bildiklerini ifade ettikleri maliyet yaklaşımları hakkında “hastanenizde uygulanabilir olduğunu düşünüyor musunuz?” sorusu yöneltilmiş ve Evet / Hayır / Kısmen şeklinde yanıtlar alınmıştır. Detaylı analizlere geçmeden önce tek örneklem t testi ile hipotez testi gerçekleştirilmiştir. Sorulara alınan yanıtlar: 1= Hayır, 2= Kısmen, 3=Evet şeklinde kodlanmış ve alınan cevapların toplamı üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. Bazı maliyet yaklaşımlarını bazı katılımcılar bilmedikleri için bu soruyu boş bırakmışlardır. Hipotez genel olarak maliyet yaklaşımlarına dair olduğu ve hipotezin bu çerçevede test edilebilmesi için

katılımcıların boş bıraktıkları değerler bildikleri yaklaşımlara verdikleri yanıtların ortalaması alınarak analiz gerçekleştirilmiştir. 12 soruluk ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,941'tir ve Tukey toplanabilirlik testi sonuçları da Tablo 11'de verilmiştir. %95 güven aralığında değerlerin toplanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 11. Maliyet Yaklaşımlarının Hastanede Uygulanabilirliğine İlişkin Tukey Toplanabilirlik Testi Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | s.d. | Kareler Ortalaması | F | p | |
|----------------------|----------------|-----------------|--------|--------------------|-------|-------|-------|
| Kişiler arası | | 21,147 | 69 | 1,322 | | | |
| Kişiler içi | Maddeler arası | 8,525 | 11 | 0,775 | 2,547 | 0,005 | |
| | Artık | Toplanamazlık | 1,312 | 1 | 1,312 | 4,393 | 0,038 |
| | | Denge | 52,247 | 758 | 0,299 | | |
| | | Toplam | 53,559 | 759 | 0,304 | | |
| Toplam | | 62,083 | 770 | 0,332 | | | |

Toplam sonucu alınabilecek en düşük değer $1*12=12$ ve en yüksek değer $3*12=36$ 'dır. Elde edilen toplam değişkenine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12. Maliyet Yaklaşımlarının Hastanede Uygulanabilirliği Tanımlayıcı İstatistikler

| n | Ort. | Ss. |
|----|--------|-------|
| 70 | 26,346 | 0,711 |

Hipotez yokluk hipotezidir ve hipotezin doğrulanması için 12'ye yakın sonuç beklenir. Bununla beraber elde edilen sonuç tersine maksimum değer olan 36'ya yakın bir sonuçtur. Tek örneklem t testi ile sonucun 12'ye yakın bir değer ile test gerçekleştirmek yeterli olacak iken herhangi bir itiraza yer bırakmamak için "Kısmen" değerini ifade eden $2*12=24$ değeri seçilmiş ve tek örneklem t testi gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar Tablo 13'te verilmiştir.

Tablo 13. Maliyet Yaklaşımlarının Hastanede Uygulanabilirliği Tek Örneklem t Testi Sonuçları

| | Test Değeri = 24 | | | | | |
|---------------|------------------|----|-------------|---------------|--------------------------------------|-------|
| | t | sd | p (2-yönlü) | Ortalama Fark | Ortalama fark için %95 güven aralığı | |
| | | | | | Alt | Üst |
| Toplam | 3,299 | 69 | 0,002 | 2,346 | 0,928 | 3,765 |

Elde edilen ortalama değer test değeri olan 6 değerinden pozitif yönde %95 güven aralığında farklılaşmaktadır. "İleri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar olan ve bu konularda bilgisi olan hastane yöneticileri; bu yaklaşımların hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşünmemektedirler" H3 hipotezi reddedilmiştir. Genel olarak maliyet yaklaşımlarının uygulanabilirliğine ilişkin hesaplanan 26,346 ortalama değeri Kısmen ile Evet arasında ve Kısmen'e yakın bir değerdir.

Tablo 14. Katılımcıların Hastanelerdeki Bazı Uygulamaların Maliyetlere Etkisine İlişkin Görüşleri

| İfadeler | n | Ort. | Ss. |
|--|----|------|-------|
| Sağlık Uygulama Tebliğinin (SUT) hastanelerin kendine özgü maliyetlerini dikkate almadan belirlemesi karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 4,30 | 0,688 |
| Tıbbi malzeme tedarikçilerinin kendi aralarında anlaşmaları malzeme maliyetlerinin yüksek olmasına neden olmaktadır | 70 | 4,11 | 0,826 |
| Sağlık hizmetlerinin fiyatlarının tek taraflı belirlenmesi (SGK) karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 4,09 | 0,775 |
| Hastanelerde fazla ilaç ve malzeme stoku yapılması maliyetleri artırmaktadır | 70 | 4,01 | 0,970 |
| Ayaktan Hastalarda Vakanın içeriğine bakılmaksızın vaka başı ödeme yöntemi uygulanması karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,99 | 0,825 |
| Hastanelerde etkin bir maliyet ve performans sisteminin kurulmaması maliyetlerin kontrol edilememesine neden olmaktadır | 70 | 3,99 | 0,825 |
| SGK'nın hasta faturalarında kesinti yapması hizmet kalitesini etkilemekte ve dolayısıyla hizmet maliyetlerini artırmaktadır | 70 | 3,97 | 0,851 |
| Hastanede fiziki mekan ve tıbbi donanımın ihtiyaçtan fazla bulundurulması maliyetleri artırır | 70 | 3,91 | 0,928 |
| Tıbbi Malzeme maliyetlerine gerçek maliyetinin dikkate alınmaksızın ilave edilen kar paylarının düşük olması karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,89 | 0,808 |
| İlaç ve tıbbi malzeme alımlarında hastane yönetimlerinin doğrudan inisiyatif kullanamaması ve ödeme süresinin uzaması dolayısıyla maliyetlerin artmasına neden olmaktadır | 70 | 3,87 | 0,867 |
| Sosyal Güvenlik Kurumunun maliyet kısıtlayıcı politikaları karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,84 | 0,862 |
| Hastanelerde stratejik karar alma ve planlamada her bir hizmetin maliyetini hesaplayacak sistemin olmaması karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,83 | 0,992 |
| Performansa dayalı ek ödeme sistemi gereksiz hizmet kullanımını artırdığından dolayı hizmet üretim maliyetlerini artırmaktadır | 70 | 3,79 | 1,048 |
| Hastanelerde özel bütçe/ve veya genel bütçeden çok az ödenek verilmesi karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,71 | 1,131 |
| SGK'nın hizmet birim maliyetlerini düşürmek için maliyet sınırlama stratejisi geliştirmesi kalitesizlik maliyetine neden olmaktadır | 70 | 3,67 | 0,812 |
| Hastanelerde etkin bütçe kontrol mekanizmasının olmayışı karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 3,56 | 1,085 |
| Hazineye döner sermayeden kaynak aktarılması hizmet üretim maliyetlerini artırmaktadır | 70 | 3,51 | 1,139 |
| Hastane yönetiminin kaynak planlamasını doğrudan kendisinin yapamaması maliyetleri artırır (tıbbi sarf malzemesi, sağlık vb.) | 70 | 3,44 | 0,987 |
| Ülkemizde uygulanan çekirdek kaynak yönetim sistemi (ÇKYS) ve diğer uygulamalar hizmet maliyetini düşürmektedir | 70 | 3,34 | 1,006 |
| Hastanemizde dışarıdan hizmet satın alınması maliyetleri düşürmektedir | 70 | 3,33 | 1,032 |
| Hastanemizde ki personelin önemli bir kısmının devlet memurları yasası kapsamında çalıştırılması maliyetleri artırmaktadır | 70 | 3,30 | 1,244 |
| Hastalardan farkı sağlık kuruluşlarında farklı katkı paylarının alınması hastaneye başvuran hasta sayısını düşürdüğü için sağlık hizmeti üretim maliyetlerini artırmaktadır. | 70 | 3,21 | 1,034 |
| Bilimsel araştırma projeleri fonuna döner sermayeden kaynak aktarılması hizmet üretim maliyetlerini artırmaktadır | 70 | 3,20 | 1,124 |
| Hastanemizde stratejik karar alma ve planlamada herhangi bir finansal yönetim bilgi sistemi uygulaması mevcuttur | 70 | 3,20 | 1,001 |
| Hizmet Kalite standartlarını artırmak için yapılan giderler maliyetleri artırır (hasta güvenliği) | 70 | 3,14 | 1,207 |
| Tıbbi cihaz yatırımlarının kamu ihale kanununa göre yapılması maliyetleri artırmaktadır | 70 | 3,06 | 1,261 |
| Ülkemizde uygulanan sağlık hizmetleri fiyat tarifesi (SUT) hastanenin sağlık hizmeti üretim maliyetlerini karşılamaktadır | 70 | 2,89 | 1,314 |
| Tam Gün Yasası ile hekimlerin kişisel hizmet üretimi yapamamaları karlılığı olumsuz etkilemektedir | 70 | 2,69 | 1,136 |

Katılımcıların hastanelerdeki bazı uygulamaların maliyetlere etkisine ilişkin görüşleri Tablo 14’te verilmiştir. Buna göre; en fazla onaylanan ifade 4,30 ortalama ile “Sağlık Uygulama Tebliğinin (SUT) hastanelerin kendine özgü maliyetlerini dikkate almadan belirlemesi kârlılığı olumsuz etkilemektedir” ifadesi olmuştur. En fazla karşı çıkılan ifade ise 2,69 ortalama ile “Tam Gün Yasası ile hekimlerin kişisel hizmet üretimi yapamamaları kârlılığı olumsuz etkilemektedir” ifadesi olmuştur.

Tablo 14’te ifadelerin ortalama olarak sıralamaları sunulmuş olmakla beraber birbirlerinden ne kadar ayrıştıklarını incelemek adına parametrik olmayan Wilcoxon Signed Rank Testi ile ortalamaların “3” ve “4” değerlerinden farkı incelenmiştir. Sonuçlar bu aralıkta olduğu için bu değerle analiz yapılmıştır. “3” değeri ölçekte “Kısmen Katılıyorum” ifadesine karşılık gelmektedir. “4” değeri ise “Katılıyorum” ifadesine karşılık gelmektedir. Analiz sonucu 5 grup belirginleşmiştir. 5 grup şu şekilde isimlendirilebilir:

1. Grup: “Katılıyorum” ’dan yüksek olan ifadeler
2. Grup: “Katılıyorum” ifadeleri
3. Grup: “Katılıyorum” ile “Kısmen Katılıyorum” arası ifadeler
4. Grup: “Kısmen Katılıyorum” ifadeleri
5. Grup: “Kısmen Katılıyorum” ’un altında olan ifadeler

1. Grubun özelliği ortalamasının “3” ve “4” değerlerinden yüksek olmasıdır. 2. Gruptaki ifadelerin ortalamaları “4” değerinden ayrışmamakla beraber “3” değerinden yüksektir. 3. Grup ortalaması “3” ile “4” arasında olan ve her iki değerden de ayrışan gruptur. 4. Grup “3” yakın olup “3” değerinden ayrışmayan, “4” değerinden ise ayrışan gruptur. 5. Grup ise hem “3” hem de “4” değerinden negatif yönde ayrışan gruptur. Verilen sonuçların tamamı %95 güven aralığındadır.

H4: Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler hastanelerin maliyet ve karlılıklarını etkileyen faktörler konusunda olumsuz bir algıya sahiptirler.

Katılımcılara hastanelerin maliyet ve karlılıklarını etkileyen faktörlerin maliyetleri ne yönde etkilediklerine dair 28 soru yöneltilmiş ve Kesinlikle Katılmıyorum / Katılmıyorum / Kısmen Katılıyorum / Katılıyorum /Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yanıtlar alınmıştır. Detaylı analizlere geçmeden önce tek örneklem t testi ile hipotez testi gerçekleştirilmiştir. Sorulara alınan yanıtlar: 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kısmen Katılıyorum, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklinde kodlanmış ve alınan cevapların toplamı üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. İfadeler faktörlerin maliyetleri olumsuz etkilediğini iddia etmektedir ve ifadelere katılım faktörlere ilişkin olumsuzluk ifade etmektedir. 28 soruluk ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,76’ dır ve Tukey toplanabilirlik testi sonuçları da Tablo 15’de verilmiştir. %95 güven aralığında değerlerin toplanabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 15. Maliyet ve Karlılıkları Etkileyen Faktörlere İlişkin Tukey Toplanabilirlik Testi Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | sd | Kareler Ortalaması | F | p | |
|---------------|----------------|-----------------|----------|--------------------|--------|-------|-------|
| Kişiler arası | | 260,117 | 69 | 3,770 | | | |
| Kişiler içi | Maddeler arası | 321,838 | 27 | 11,920 | 13,126 | 0,000 | |
| | Artık | Toplanamazlık | 5,950 | 1 | 5,950 | 6,571 | 0,010 |
| | | Denge | 1685,890 | 1862 | 0,905 | | |
| | | Toplam | 1691,840 | 1863 | 0,908 | | |
| Toplam | | 2013,679 | 1890 | 1,065 | | | |

Toplam sonucu alınabilecek en düşük değer $1*28=28$ ve en yüksek değer $5*28=140$ 'dır. Elde edilen toplam değişkenine ilişkin tanımlayıcı istatistikler Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16. Maliyet ve Karlılıkları Etkileyen Faktörler Tanımlayıcı İstatistikler

| n | Ort. | Ss. |
|----|---------|-------|
| 70 | 100,843 | 1,228 |

Hipotezin doğrulanması için Kısmen Katılıyorum değerinin ($3*28=84$) üzerinde sonuç beklenir. Hipotez testi 84 değerini kullanarak tek örneklem t testi ile gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17. Maliyet ve Karlılıkları Etkileyen Faktörler Tek Örneklem t Testi Sonuçları

| | Test Değeri = 84 | | | | | |
|---------------|------------------|----|-------------|---------------|--------------------------------------|--------|
| | t | sd | p (2-yönlü) | Ortalama Fark | Ortalama fark için %95 güven aralığı | |
| | | | | | Alt | Üst |
| Toplam | 13,716 | 69 | 0,000 | 16,843 | 14,393 | 19,293 |

Elde edilen ortalama değer test değeri olan 84 değerinden pozitif yönde %95 güven aralığında farklılaşmaktadır. "Hastanelerde mali işlerden sorumlu yöneticiler hastanelerin maliyet ve karlılıklarını etkileyen faktörler konusunda olumsuz bir algıya sahiptirler" H4 hipotezi reddedilememiştir. Genel olarak maliyet faktörlerinin hastanedeki maliyetleri olumsuz etkilediği algısı mevcuttur.

V. SONUÇ

Araştırma sonuçları hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından oldukça haberdar olduklarını göstermektedir. Neredeyse tüm maliyet yönetim yaklaşımları ile ilgili haberdar olma düzeylerinin yüksek oranlarda olması; bu yaklaşımların hastanelerde uygulanması ile ilgili sorunların yasal ve teknik gerekliliklerin yerine getirilmesi şartıyla daha az yaşanacağına işaret etmektedir.

Özellikle günümüz dünyasında rekabet etmek açısından "en iyiye, mükemmele ulaşmak", "sürekli gelişmeyi sağlamak", "müşteri beklentilerini beklentilerin de ötesinde karşılamak", "verimli olmak", "stratejik hamleler yapmak" gibi hedefler koymak çok önemlidir. Bu hedefler kıyaslama, kalite maliyetleri, kaizen maliyetleme gibi maliyet yönetimi yaklaşımlarında görülebilmektedir. Hastane yöneticilerinin bu tür yaklaşımlarla ilgili bilgi ve ilgi düzeylerinin yüksek olması çağdaş yönetim tekniklerinin uygulanması için uygun bir temel oluşturmaktadır.

İleri maliyet yönetimi yaklaşımlarının öğrenilme kaynakları incelendiğinde hastanelerin mali yöneticilerinin geçmiş dönemlere kıyasla daha yüksek oranlarda yönetim, finans gibi alanlardan geldiği anlaşılmaktadır. Hastanelerin mali işlerden sorumlu yöneticileri daha çok Sağlık Yönetimi, Hastane Yöneticiliği, İşletme, Kamu Yönetimi gibi alanlardan gelmektedir. Bu bölümlerden gelen yöneticiler maliyet yönetimi gibi konularda gerekli olan birçok dersi zaten lisans eğitiminde almış görülmektedirler. Bu bir avantaj gibi görülmekle birlikte; hastanelerin gerçek karar mekanizmalarında hekimlerin daha etkili oldukları da bir gerçektir. Hastane mali yöneticileri yeni düzenlemelerle birçok yetki ve sorumluluk taşımakla birlikte, son karar verme mercileri daha çok hekimlerdir. Mali işlerden sorumlu yöneticiler bir nevi karar destek organı gibi hareket etmektedirler. Dolayısıyla, yönetim, muhasebe, finansman gibi alanlarda eğitim görmüş uzmanların – yöneticilerin, sağlık yönetimi ve sağlık idaresi

mezunlarının daha üst pozisyonlarda görev almaları maliyet yönetimi yaklaşımları gibi uygulama alanlarında hastanelerin daha etkili ve verimli olmalarını sağlayabilecektir.

Yine maliyet yönetimi yaklaşımlarının öğrenilme kaynakları açısından hastanelerde yapılan kalite çalışmalarının, hizmet içi eğitimlerin, seminerlerin de oldukça işlevsel oldukları anlaşılmaktadır. Birçok eksikliği olmakla birlikte hastane mali yöneticilerinin doğrudan ya da dolaylı olarak maliyet yönetimi gibi alanlarda eğitim aldıkları anlaşılmaktadır. Bu ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının uygulanması açısından bir avantaj olarak görülmekle birlikte; eğitim içerikleri, eğitimci düzeyleri ve uygulamalı eğitim çalışmaları açısından da ayrıca incelenmesi gereken bir konu olmaktadır.

İleri maliyet yönetimi yaklaşımlarının hastanelerde uygulanması ile ilgili olarak olumlu bir iklimin olduğu anlaşılmaktadır. Özellikle gelişmiş ülkelerin hastanelerinde yoğun biçimde kullanım alanı bulan kaizen, tam zamanında üretim, kalite zinciri gibi yönetim ve üretim yaklaşımları Türkiye'deki hastane yöneticileri açısından da uygulanabilir görülmektedir. Bu yaklaşımlar incelendiğinde özellikle hastane maliyetleri açısından sorun olan stok yönetimi, sipariş yönetimi gibi alanlarda etkili oldukları anlaşılmaktadır. Bu nedenle hastane yöneticilerinin de stok ve sipariş gibi maliyet artırıcı süreçlere müdahale etmek açısından ileri maliyet yönetimlerini uygulamak istedikleri anlaşılmaktadır. Hedef maliyetleme yaklaşımı ise en az destek alan yaklaşım olarak dikkat çekmektedir. Hedef fiyat belirlemedeki yasal kısıtlar bu yaklaşımın az rağbet görmesine neden olmaktadır.

Araştırma sonuçlarına göre hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımları ile ilgili düşünceleri üç grupta toplanabilmektedir. Kalite maliyetleri, Kaizen, Kıyaslama ve Stratejik Maliyet Yönetimi yaklaşımları genel olarak en çok uygulanabilir görülen yaklaşımlardır. Mamul Yaşam Dönemi Maliyetleme, Hedef Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi daha az uygulanabilir görülen maliyet yönetimi yaklaşımlarıdır. Diğer yaklaşımlar ise başka bir grup oluşturmaktadırlar. Daha fazla uygulanabilir görülen maliyet yönetimi yaklaşımlarının yıllarda Türkiye'de yoğun biçimde tartışılmış olan toplam kalite yönetimi ve stratejik planlama gibi yöntemlerle ilgili oldukları anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, mali yönetimle ilgili olarak kamu kurumlarında yerleştirilmeye çalışılan stratejik planlama faaliyetlerinin ve özellikle sağlık sektöründe çok popüler olan toplam kalite yönetimi uygulamalarının etkisi bu sonuçlarda da görülmektedir.

Hastane yöneticilerinin uygulanabilir gördükleri maliyet yönetimi yaklaşımları ile ilgili düşüncelerinin mevcut sorunlarla ilgisi vardır. Hastane yöneticileri; sağlık uygulama tebliğlerinde hastanelerin kendine özgü maliyetlerinin dikkate alınmaması, fiyatların sadece merkezi bürokrasinin bakış açısıyla belirlenmesi, vaka içeriklerinin önemsenmemesi gibi konulara dikkat çekmektedirler. Bu görüşler, genelde mali yönetim ve özelde maliyetlerin yönetimi noktasında aşırı merkezîyetçi yapıya vurgu yapmaktadır. İleri maliyet yönetimi yaklaşımları ise tam tersine yönetsel açıdan otonom yapıları ve profesyonelleşmeyi desteklemektedir. Yine hastane yöneticilerine göre hastane maliyet yönetimi açısından en kritik sorunlar arasında fazla stok ve malzeme maliyetleri, etkin bir maliyet ve performans sistemi kurulamaması, israf vb. sorunlardır. İleri maliyet yönetim yaklaşımları incelendiğinde, bu yaklaşımların büyük oranda yukarıda sayılan sorunlara çözüm bulmayı hedeflediği görülmektedir. Dolayısıyla, iyi uygulama örnekleri geliştirilebilirse ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının hastane yönetimi açısından etkinlik ve verimlilik sorunlarına kısmen çözüm bulabileceği söylenebilir.

Araştırma sonuçları göstermektedir ki ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının çoğu ile ilgili uygun bir uygulama ortamı mevcuttur. Yasal ve teknik düzenlemelerin yapılması ve iyi uygulama örneklerinin gösterilmesi şartıyla bu yaklaşımların hastane performans ve verimliliği üzerinde olumlu etkiler yapabileceği söylenebilir. Bu yaklaşımların dolaylı olarak

çalışan ve hasta memnuniyetinin de artıracacağı düşünülebilir. Ama en önemlisi ülke kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması üzerinde yapacağı etkiler olacaktır. Bu nedenle ileri maliyet yönetimi yaklaşımları konusunda daha fazla akademik araştırmalar yapılması faydalı olacaktır. Bundan sonra yapılacak araştırmaların maliyet yönetimi yaklaşımlarının uygulanması halinde ne gibi yasal sorunlar çıkabileceğine yönelik olması ve örnek uygulamalar içermesi sağlık sektörü açısından büyük katkılar yapabilecektir.

KAYNAKÇA

1. Acar D. (2005) **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları**. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
2. Altınbay A. (2006) Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Sistemi. **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi** 8(1): 103-121.
3. Aytekin S. (2009) Tam Zamanında Stok Yönetimi (Just in Time) Felsefesinin Hastane İşletmelerine Uygulanabilirliği ve Bir Üniversite Hastanesi Örneği. **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 12(21): 102-115.
4. Baker G. R. and Pink G. H. (1995) A Balanced Scorecard For Canadian Hospitals. **Healthcare Management Forum** 8(4): 7-21.
5. Bekçi İ. ve Özal H. (2010) Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi** 2(3): 78-97.
6. Bekçi İ. ve Toraman A. (2011) Kalite Maliyetleri ve Bir Hastanede Hesaplanması. **SDÜ İİBF Dergisi** 16(2): 39-57.
7. Bengü H. ve Arslan S. (2009) Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması. **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** XI(II): 55-78.
8. Blake J. W., Channon B. S., Grube M. E. and Sussman J. H. (2012) **A Guide to Strategic Cost Transformation in Hospitals and Health Systems, Hospitals in Pursuit of Excellence**. <http://www.hpoe.org/strategic-cost-transformation>, Erişim Tarihi: 22.12.2013.
9. Ceran Y. ve Özdemir Ş. (2013) Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamalarının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi** 13(26): 450-478.
10. Chow-Chua C. and Goh M. (2002) Framework for Evaluating Performance and Quality Improvement in Hospitals. **Managing Service Quality**, 12(1): 54-66.
11. Civelek M. ve Özkan A. (2006) **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**. Detay Yayıncılık, Ankara.
12. Çankaya F. ve Aygün D. (2006) FTM Kamu Hastanesi Uygulaması. **Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 17: 93-119.

13. Doğanay P. (2008) Kaizen-Sürekli İyileştirme ile Hastanelerde İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi. **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara.
14. Dowless R. (1997) Using ABC to Guide Strategic Decision Making. **Healthcare Financial Management** 51(6): 35-44.
15. Dunn L. (2013) **5 Key Principles for Hospitals From Toyota's Lean Production System**. <http://www.beckershospitalreview.com/news-analysis/5-key-principles-for-hospitals-from-toyotas-lean-production-system.html>, Erişim Tarihi: 31.12.2013.
16. Erdem B. (2006) İşletmelerde Yeni Bir Yönetim Yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) Yazınsal Bir İnceleme. **Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 9(15): 66-94.
17. Erdoğan N. ve Saban M. (2010) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Beta Yayınları, İstanbul.
18. 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.
19. Ertaş F. Ç. (1999) İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyet Yöntemi. **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi** 13(1): 87-99.
20. Griffith J. R., Alexander J. A. and Warden G. L. (2002) Measuring Comparative Hospital Performance/Practitioner Response. **Journal of Healthcare Management** 47(1): 41.
21. Gürdal K. (2007) **Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar**. Siyasal Kitabevi, Ankara.
22. Hacırüstemoğlu R. ve Şakrak M. (2002) **Maliyet Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**. Türkmen kitabevi, İstanbul.
23. İldır A. (2008) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi**. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
24. Kaya S. (2005) **Sağlık Hizmetlerinde Sürekli Kalite İyileştirme**. Pelikan Yayınları, Ankara.
25. Kırılı M. ve Kayalı N. (2010) Stratejik Maliyet Yönetimi ve Kısıtlar Teorisi: Bir Uygulama. **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** 8(2): 93-115.
26. Kısakürek M. ve Elden S. (2011) Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama. **Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi** 12(11): 215-233.
27. Knight A. (2013) **Theory of Constraints in Health and Social Care**. (http://www.hpoe.org/Reports-HPOE/guide_strategic_cost_transformation_hospitals_health_systems.pdf), Erişim Tarihi: 18.12.2013.

28. Ögüt A., İraz R. ve Zerenler M. (2007) Değer Mühendisliği (Value Engineering) Uygulamalarının Fonksiyonel Etkinlik Açısından İşletmelerin Somut ve Soyut Varlıklarına Yönelik Olası Etkileri. **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi** 13: 51-68.
29. Samani D. Z. and Kohan M. F. (2011) Framework for Implementing Balanced Scorecard in Hospitals. **J. International Business and Entrepreneurship Development** 5(4): 362-368.
30. Tarım M. (2004) Sağlık Sektöründe Performans Ölçme ve Balanced Scorecard. **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi** 2(7): 233-248.
31. Udpa S. (1996) Activity Based Costing for Hospitals. **Health Care Management Review** 21(3): 83-96.
32. Uz H. M. (1996) **Temel Sağlık Hizmetlerinde Kalitenin Sürekli İyileştirilmesi İçin Gereken Ön Koşullar ve Bu Konudaki Danimarka Tecrübeleri, Birinci Basamak Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetimi**. Haberal Eğitim Vakfı Yayınları, Ankara.
33. West T. D. (1996) Constrasting RCC, RVU and ABC for Managed Care Decisions. **Healthcare Financial Management** 50(8): 54-61.
34. Yardan E. D., Demirkıran M. ve Yabana B. (2016) Türkiye Sağlık Harcamaları Trendi. **Hittit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 9(1): 157-175.
35. Yıldız M. S., Kethüda Ö. ve Kurutkan M. N. (2013) Dengeli Ölçüm Kartının Hastane İşletmelerinde Uygulanması: Örnek Olay Çalışması. **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi** 27(4): 90-109.
36. Yiğit V., Ağırbaş İ. ve Şahin İ. (2012) **Üniversite Hastanelerinin Finansal Sorunlarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma**. 6. Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi, Isparta.
37. Yükçü S. (2007) **Yöneticiler İçin Muhasebe Yönetim Muhasebesi**. Birleşik Matbaacılık, İzmir.

