

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Enver Bozdemir¹
İlknur Arslan Çilhoroz²

¹Düzce Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Düzce, Türkiye
²Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara, Türkiye

Yazışma Adresi:

Enver Bozdemir
Düzce Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Düzce, Türkiye
mail: enverbozdemir@duzce.edu.tr

Geliş Tarihi: 08.10.2019
Kabul Tarihi: 04-05-2020
DOI:10.18521/kt.630713

Bu çalışma, Doç.Dr. Enver Bozdemir'in danışmanlığında İlknur Arslan Çilhoroz'un "Hastane İşletmelerinde Maliyet Analizinde Karşılaşılan Zorluklar ve Kullanım Alanları Üzerine Bir Araştırma" isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

Konuralp Medical Journal
e-ISSN1309-3878
konuralptipdergi@duzce.edu.tr
konuralptipdergisi@gmail.com
www.konuralptipdergi.duzce.edu.tr

Hastane İşletmelerindeki Yöneticilerin Maliyet Analizinin Kullanım Alanları Üzerine Bir Araştırma

ÖZET

Amaç: Çalışmanın amacı hastane işletmelerinde maliyet analizinin kullanım alanlarını tespit ederek hastane yöneticilerine maliyet bilgilerinin nerelerde kullanılabileceği hakkında faydalı bilgiler sunmaktır.

Gereç ve Yöntem: Araştırma verileri Türkiye'de faaliyette bulunan özel hastane, Sağlık Bakanlığı hastaneleri, üniversite hastaneleri ve şehir hastanelerindeki üst düzey yöneticiler için hazırlanan anket formu kullanılarak elde edilmiştir. Çalışmadan elde edilen veriler SPSS 22.0 paket programı kullanılarak tanımlayıcı istatistikler (frekans, yüzde vb) hipotez testleri (Independent samples t testi, ANOVA, Korelasyon vb) yoluyla analiz edilmiştir.

Bulgular: Çalışma anketine katılan yöneticilerin maliyet bilgilerini daha çok kar/zararının tespit edilmesinde (ort. 4,11), bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesinde (ort. 4,10) ve ilk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımındaki fiyat karşılaştırmalarında (ort. 4,04) kullandıkları görülmüştür. Yöneticilerin maliyet bilgilerini finansal tablo analizi, maliyet analizi ve stratejik karar verme kullanım alanı düzeyleri açısından cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, mesleki yılları, öğrenim kurumları, unvanları, eğitim alma durumları, sahip olunan bilgi, beceri, yetenekleri ve departmanlara göre ($p>0,05$) bir farklılık olmadığı, buna karşın hastane mülkiyet türlerine göre ($p<0,05$) anlamlı olduğu tespit edilmiştir.

Sonuç: Araştırmanın sonucunda hastane işletmeleri, maliyet bilgilerinin maliyet analizi ve stratejik karar vermeden ziyade finansal tabloların analiz edilmesi alanında daha fazla kullandığı görülmüştür. Buna karşın maliyet bilgilerini tam anlamıyla analiz etmedikleri ve geleceğe yönelik stratejik kararlarda kullanmadıkları sonucuna varılmıştır.

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

A Research on the Usage Areas of Cost Analysis of Managers in Hospital Operations

ABSTRACT

Objective: The aim of the study is to determine the usage areas of cost analysis in hospital operations and to provide useful information to hospital managers about where cost information can be used.

Methods: Research data was obtained using a questionnaire prepared for senior executives in the private hospitals, the Ministry of Health hospitals, the university hospitals and the cities hospitals operating in Turkey. The data obtained from the study was analyzed using descriptive statistics (frequency, percentage, etc.) by using SPSS 22.0 package program by means of hypothesis tests (Independent samples t test, ANOVA, Correlation, etc.).

Results: The cost information of the managers who participated in the study questionnaire was mostly determined in terms of profit / loss (mean 4,11), the accounting with the cost value of the assets in the balance sheet (mean 4,10), and price comparisons between the purchase of raw materials and materials and machinery and equipment (mean 4.04). Managers' cost information in terms of financial statement analysis, cost analysis and strategic decision-making was no difference in terms of use level by gender, age, educational status, professional years, educational institutions, titles, training status, knowledge, skills, capabilities and departments ($p>0,05$), however, it was found to be significant according to hospital property types ($p<0,05$).

Conclusions: As a result of this research, hospital enterprises used cost information more in the field analysis of financial statements rather than cost analysis and strategic decision making. However, it was concluded that hospitals didn't fully analyze cost information and didn't use it in strategic decisions for the future.

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

GİRİŞ

Hastane işletmeleri sağlık hizmet kalitesinden ödün vermeden en düşük maliyetle en uygun zamanda ve en yüksek kalitede sağlık hizmetini sunmak durumundadır. Hastane işletmelerinde, üretilen hizmet maliyetinin doğru bir şekilde analiz edilmesi ve bunların yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda kullanılabilmesi önem arz etmektedir. Günümüzde hastane işletmelerinde maliyet verileri farklı alanlarda kullanılmaktadır.

İşletmelerde dış raporlama gerekliliklerini yerine getirmek için de kullanılan maliyet muhasebesinin amacı, birim maliyetleri saptamak, maliyet kontrolü, planlama ve karar vermeye yardımcı olmaktır. Maliyet analizlerinin amacı ise, gelecekte ortaya çıkabilecek harcamaları kontrol altında tutabilmek ve maliyet kıyaslamaları yapabilmektir (1-2). Maliyet analizleri, hem hastane işletmesi düzeyinde hem de sunulan hizmete veya bireysel hasta seviyesine göre de gerçekleştirilebilir. Bu açıdan, maliyet muhasebesinin sağlık işletmelerinin tüm seviyelerinde önemli bir rol oynamaktadır (3). Başka bir ifadeyle maliyet muhasebesi ve analizleri, sunulan bir hizmetin, işlemin veya sürecin maliyetini belirlemek için kullanılan tekniktir (4).

Maliyet analizleri, politika yapıcılara, sağlık yöneticilerine ve bu alanda araştırma yapanlara üretilen hizmetin maliyetleri konusunda farkındalık oluşturmak için kullanılmaktadır. Bunun nedeni, erken teşhis ve tedaviyle hem kamu hem de toplumsal açıdan hastalık maliyetlerinin azaltılabileceği olgusu yatmaktadır (5,6). Başka bir ifadeyle maliyet analizi, sağlık kurumlarına maliyet tespiti ve kontrolü, planlama, bütçe tahsisi, fiyat belirleme ve performans değerlendirmesi gibi konularda yol göstermektedir (7). Sağlık işletmeleri yöneticileri maliyet analiziyle hem geçmişteki finansal olayları analiz edebilme hem de gelecekle ilgili verilecek stratejik finansal kararlarda kullanma imkanı elde eder.

Maliyet analizi, doğrudan ve dolaylı maliyetlerin tahsis edilmesi tekniğidir. Ayrıca, hastane tarafından sunulan hizmetlerin maliyetlerini elde etmek için mevcut hesaplardaki verileri yeniden düzenleme işlemidir (8). Ayrıca bir hastane yöneticisi, maliyet verilerini, hem doğrudan hem de dolaylı maliyetleri uygun maliyet merkezine doğru bir şekilde tahsis etmedikçe maliyetlerle gerçekçi bir şekilde bağlantılı olan hizmet satış fiyatını belirleyemez (9).

Sağlık işletmelerinde maliyet çalışmalarının yapılmasının gerekliliği ve önemi bu alanda ihtiyaç duyulan maliyet verilerinin kullanım alanı göstermektedir (10). Maliyet ve yönetim muhasebesi verileri özetle; birim/kısım/departman/bölüm veya ünitenin toplam maliyetinin, kat/zararın, hizmetin hasta başına, yatan hasta başına, doktor başına, yatış gününe, tetkik başına birim maliyetinin tespit edilmesinde, geri ödeme sistemlerinde, global bütçelemeye,

finansal tabloların elde edilmesinde, maliyetlerin kontrol edilmesinde, kapasite artırma veya azaltma gibi yönetsel kararların verilmesinde, makine ve ekipman yenileme kararlarında, yatırım kararlarının alınmasında, yöneticilerin ve çalışanların performanslarının değerlemesinde, fiyatlama kararlarında, maliyetlerin planlamasında, kontrolünde ve denetiminde, maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi pek çok alanlarında kullanılmaktadır.

Ne yazık ki, hastanelerin hizmet düzeyinde maliyet bilgisi toplamak için kullandıkları maliyet muhasebesi sistemleri ve bu sistemleri kullanabilme yetenekleri hakkında çok az şey bilinmektedir (3).

Yapılan literatür taraması sonucunda Türkiye'deki hastane işletmelerinde maliyet analizinin hangi alanlarda kullanıldığını tespit edecek bir çalışmanın olmadığı görülmüştür. Bu sebeple bu çalışmanın ilk olması bakımından literatüre özgün bir değer katması ve daha başarılı maliyet analizleri ortaya çıkması beklenmektedir.

Mevcut literatürdeki eksikliğini gidermek için yapılan bu çalışmada, sağlık bakanlığı, özel, üniversite ve şehir hastanelerinde görev yapan yöneticilerin, maliyet analizi kullanımını hakkındaki görüşlerini finansal tablolar analizi, maliyet analizi ve stratejik karar verme boyutları açısından değerlendirerek hastane yöneticilerine faydalı bilgiler sunulacaktır.

MATERYAL VE METOD

Amaç ve Hipotezler: Hastane işletmeleri, maliyet analizinin kullanım alanlarını tespit ederek hastane yöneticilerine maliyet bilgilerinin nerelerde kullanılabileceği hakkında faydalı bilgiler sunmaktır.

Bu amaca yönelik olarak hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamasının finansal tablolar analizi, maliyet analizi ve stratejik karar verme alanlarındaki kullanımını belirlemek üzere aşağıdaki hipotezler test edilmiştir.

Hipotez 1: Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Hastane Mülkiyeti, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı) Muhasebe Programı Kullanımı, i) Bilgi, Beceri ve Yetenek Düzeyi, k) Hizmet Maliyetlerinin Tespiti, l) Departman tespitine göre farklılık göstermektedir.

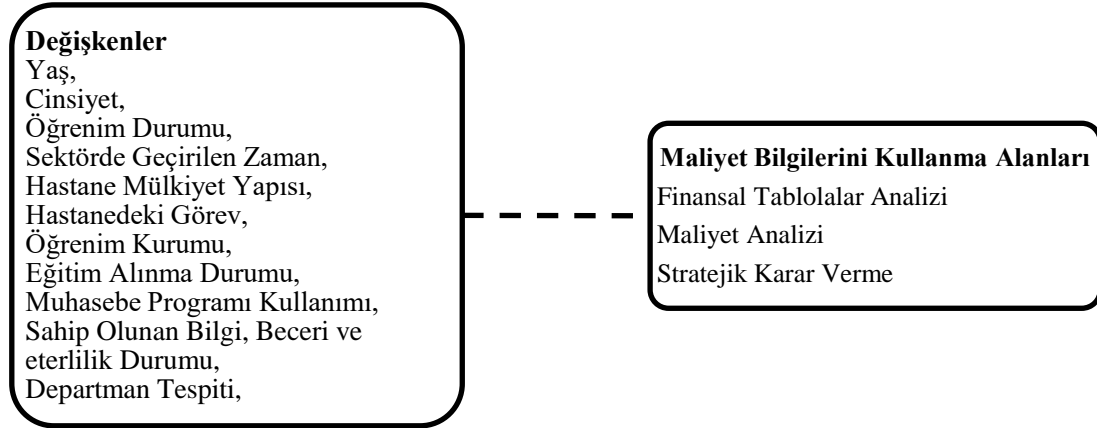
Hipotez 2: Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının maliyet analizi ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet Analizinin Yapıldığı Departman Tespiti, j)Sahip Olunan Yeterlilik Durumu, k)Alınan Eğitim Yeterliliği, l)Hizmet Maliyetlerinin Tespiti,

m)Yayın Takibi n)Maliyet Yönetim Sistemleri Tespitine göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 3: Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının stratejik karar verme ile ilgili değerlendirmeleri; a)Cinsiyet, b)Yaş, c)Öğrenim Durumu, d)Sektörde Geçirilen Zaman, e)Kuruluş, f)Görev, g)Öğrenim Kurumu, h)Eğitim Alma Durumu, ı)Bilgisayar Bilgi Düzeyi, i)Maliyet

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

Araştırmanın Modeli: Çalışmanın amacı doğrultusunda ortaya konulan araştırmanın modeli aşağıdaki Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1. Araştırmanın modeli

Araştırmanın Evreni ve Örneklemi:

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

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

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 güvenilirlik katsayısı (Cronbach Alpha (α) değeri) yapılan analiz sonucunda 0,84 bulunmuştur.

Türkiye’de bulunan hastanelerden 450 hastanede görev yapan yöneticilere anket formu gönderilmiş olup, 130 hastanedeki yöneticilere

ulaşılmıştır. Geri dönüş oranı %28,9 olarak gerçekleşmiştir.

Hastane işletmelerinde maliyet analizi uygulamasının finansal tablolar analizi, maliyet analizi ve stratejik karar verme alanlarını belirlemek için 24 maddeye yer verilmiştir. “Finansal tablolar analizi”, maliyet analizi yapılırken ne sıklıkla kullanıldığını belirlemeye yönelik 10 madde içermektedir. “Maliyet analizi” boyutu ise maliyet analizin asıl kullanım alanlarında kullanıldığını tespit etmeye yönelik 7 madde içermektedir. Son boyut alan “Stratejik karar verme” ise maliyet analizi uygulamasının stratejik kararlarda kullanımını belirlemeye yönelik 7 madde ile ölçmektedir. Tüm maddeler beşli likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçeğe göre; 1=Hiçbir Zaman, 2= Nadiren, 3= Bazen, 4= Sıklıkla, 5= Her Zaman şeklindedir.

İstatiksel Analiz: 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. 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.

BULGULAR

Türkiye sınırları içinde hizmet sunan sağlık bakanlığı, özel, üniversite ve şehir hastanelerinde görev yapan yöneticiler üzerine yapılan bu çalışmaya toplam 130 yönetici katılmıştır.

Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulguları Tablo 1’de yer almaktadır. Hastane yöneticilerinin görev yaptığı hastanelerin mülkiyetlerine ve görev dağılımları Tablo 2’de verilmiştir.

Hastane yöneticilerinin maliyet bilgilerini kullanım alanları ve buna bağlı olarak hesaplanan ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 3’de verilmiştir.

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

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

Tablo 3. Hastane yöneticilerinin maliyet bilgilerini kullanım alanları ortalama ve standart sapma değerleri

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

Maliyet bilgisi kullanım alanına ilişkin ölçeğine ilişkin faktör analizi yapılmıştır. Buna göre, işe yabancılaşma ölçeğindeki 25 ifadeye uygulanan varimax rotasyonlu faktör analizi sonucunda 3 faktöre ulaşılmıştır. Birden fazla faktörün içine dahil olan 11. ifade analiz dışına çıkarılmış ve 24 ifadeden oluşan 3 faktörlü yapı elde edilmiştir. Bu üç faktörlü yapının toplam varyansı açıklama oranı %70,7'dir. KMO değeri 0,891 ve Bartlett Küresellik Testi değeri 3089,788 olup anlamlı çıkmıştır ($p < 0.01$). Bu değerler Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Maliyet analizi yapılırken maliyet bilgilerini kullanım alanı ölçeğine ilişkin KMO ve barlett test sonuçları

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

Hastane yöneticilerinin maliyet bilgilerinin kullanım alanına ilişkin ölçeğine ilişkin faktör analizi Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Maliyet bilgisi kullanım alanına ilişkin ölçeğine ilişkin faktör analizi tablosu

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

Buna göre toplam varyansın %50,20'si, finansal tablo analizi, %15,50'si, maliyet analizi ve %5'i stratejik karar alma boyutu oluşturmaktadır. Araştırmaya katılan yöneticilerin maliyet

bilgilerinin kullanım alanı düzeyleri ortalamalarını cinsiyetlerine göre karşılaştıran t-testi sonuçları Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6. Yöneticilerin cinsiyet değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Bu analiz sonucuna göre, kadın ve erkek çalışanlar arasında anlamlı fark bulunmadığı tespit edilmiştir (p<0,05). Bu durumda 1a, 2a ve 3a hipotezleri reddedilmiştir. Yöneticilerin yaş

değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanma alanları düzeylerine ilişkin skorları Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Yöneticilerin yaş değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanma alanları düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

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

Yöneticilerin mali bilgileri kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin öğrenim durumlarına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 8'de verilmiştir.

Tablo 8. Yöneticilerin öğrenim durumu değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Buna göre alt boyutlar arasında istatikselsel olarak anlamlı farklılık görülmemektedir. Bu durumda hipotez 1c, 2c ve 3c reddedilmiştir. Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı

ortalamalarını yöneticilerin sektörde çalışma yılına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9. Yöneticilerin sektörde çalışma yılı değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

Boyutlar	Sektörde Çalışma Yılı										F	p
	1-5		6-10		11-20		16-20		21+			
	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS	Ort.	SS		
Finansal Tablo Analizi	3,7	0,5	3,7	0,6	4,1	1,0	3,8	0,9	4,1	0,8	1,0	0,400
Maliyet Analizi	8	0	9	0	0	3	3	9	9	0	2	
Maliyet Analizi	3,4	0,6	3,0	0,6	3,8	0,7	3,2	0,8	3,8	1,0	4,6	0,000
Stratejik Karar Verme	4	9	0	0	9	6	6	7	0	4	3	*
Stratejik Karar Verme	3,3	0,5	3,6	0,9	3,9	0,8	3,5	0,8	3,9	0,8	2,3	0,006
	6	5	3	4	3	2	4	5	8	4	1	

*p<0,05

Buna göre yöneticilerin maliyet analizi alt boyutu arasında istatikselsel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu sonuçlara göre hipotez 1d kabul edilirken 2d ve 3d reddedilmiştir. Yöneticilerin

mülkiyetlerin göre hastaneler değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanma alanları düzeylerine ANOVA sonuçları Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10. Yöneticilerin mülkiyetlerin göre hastaneler değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanma alanları düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Buna göre tüm boyutlarda mülkiyetlerine göre hastanelere göre istatikselsel olarak anlamlı farklılıklar göstermektedir. Bu sonuçlara göre hipotez 1e, 2e ve 3e kabul edilmiştir. Yöneticilerin

maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin görevlerine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11. Yöneticilerin görev/unvan değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Buna göre yöneticilerin alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmamıştır. Bu sonuçlara göre 1f, 2f ve 3f hipotezleri reddedilmiştir. Yöneticilerin mali bilgileri kullanım

alanı ortalamalarını yöneticilerin öğrenim kurumlarına göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12. Yöneticilerin öğrenim kurumu değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin 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		
Finansal Tablo Analizi	3,87	1,20	3,45	1,17	4,17	0,74	4,07	0,65	4,17	0,32	3,99	0,53	2,18	0,006
Maliyet Analizi	3,43	0,83	3,63	0,95	3,72	0,86	3,56	0,27	3,02	1,17	2,88	1,19	1,82	0,110
Stratejik Karar Verme	3,64	0,78	3,63	1,02	3,92	0,79	3,89	0,67	3,24	0,78	3,14	0,87	1,93	0,009

*p<0,05

Buna göre alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık görülmemektedir. Bu durumda hipotez 1g, 2g ve 3g reddedilmiştir. Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı

düzeyleri ortalamalarını genel/maliyet muhasebesi ve analizi konusunda eğitim alma durumuna göre karşılaştıran t-testi sonuçları Tablo 13’de verilmiştir.

Tablo 13. Yöneticilerin eğitim alma durumu değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Analiz sonucuna göre alt boyutlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar görülmemiştir. Bu durumda hipotez 1h, 2h ve 3h reddedilmiştir. Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı

ortalamalarını yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14. Yöneticilerin muhasebe programlarını kullanım değişkenine göre kullanım alanına ilişkin skorları

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

*p< 0,05

Buna göre yöneticilerin sadece finansal tablolar analizi alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 1i hipotezi kabul edilirken 2i ve 3i hipotezleri reddedilmiştir. Yöneticilerin maliyet bilgilerini

kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek bakımından yeterlilik düzeyine göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 15’de verilmiştir.

Tablo 15. Yöneticilerin sahip olunan bilgi, beceri ve yetenek değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanım alanı düzeylerine ilişkin skorları

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

*p<0,05

Buna göre yöneticilerin sadece finansal tablolar analizi alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda 1i hipotezi kabul edilirken 2i ve 3i hipotezleri

reddedilmiştir. Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanı ortalamalarını yöneticilerin maliyet analizinin yapıldığı departmanlara göre karşılaştıran ANOVA sonuçları Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16. Yöneticilerin maliyet analizinin yapıldığı departmanlar değişkenine göre maliyet bilgilerini kullanıma alanları düzeylerine ilişkin skorları

	Maliyet Analizinin Yapıldığı Departmanlar					
	Finansal Tablo Analizi		Maliyet Analizi		Stratejik Karar Verme	
	Ort	SS	Ort	SS	Ort	SS
Medikal/Muhasebe	4,01	1,15	3,68	0,95	3,76	0,8
Tahakkuk	4,05	0,4	3,57	1	3,77	0,95
Döner Sermaye	3,3	-	1,86	-	2	-
Maliyet Analizi	4,18	0,51	3,74	0,88	3,94	0,82
Faturalandırma	3,81	0,77	3,02	1,14	3,18	1,21
Finans	4,29	0,66	3,7	0,76	4,06	0,8
Satın Alma	3,8	-	3,57	-	3,71	-
Diğer	4,08	0,66	3,94	0,79	4,17	0,63
Yapılmamaktadır	3,55	1,04	3,29	0,75	3,44	0,69
F		1,32		1,48		2,19
p		0,24		0,17		0,003*

*p<0,05

Buna göre yöneticilerin sadece stratejik karar verme alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklar bulunmuştur. Bu durumda hipotez 1j kabul edilirken 2j ve 3j reddedilmiştir.

TARTIŞMA

Literatürde “hastanelerde maliyet analizi” konu başlıklı yayınlar incelendiğinde Web of Science Core Collection veri tabanında Eylül 2018 tarihinde “Cost Analysis” ve “Hospital” kelimeleri ile ilgili yapılan “Title” arama kayıtlarına göre 179 kayıt bulunmaktadır. Bu kayıtlar içerisinde en fazla atfı alan Weisbrod, Ba ve diğerleri (1980) tarafından yapılan “Alternative To Mental-Hospital Treatment 2. Economic Benefit-Cost-Analysis” konulu çalışma olmuştur (12). Ayrıca Türkiye’de hastane işletmelerinde maliyet analizi, maliyet

fayda, birim maliyet hesaplaması gibi alanlarda yapılmış pek çok makale çalışması mevcuttur.

Buna ilaveten Türkiye’de hastane işletmelerinde yapılan maliyet analiz çalışmalarının literatür taramasına bakıldığında Ekim 2018 YÖK Ulusal Tez Merkez’inde yapılan tarama sonucunda 51 yüksek lisans, 8 doktora ve 29 tıpta uzmanlık olmak üzere toplamda 88 maliyet analizi üzerine tez yazılmıştır (13).

Kaplan ve Porter (14) hastanelerin maliyet verilerini kullanabilme kabiliyetleri konusunda yeterli akademik araştırmaların yapılmadığı veya çok az olsa hastanelerin maliyet muhasebesi kabiliyetlerinin eksik olduğunu ifade etmektedir.

Arrendondo’ya (15) göre maliyet bilgilerinden etkili bir şekilde faydalanmak isteyen sağlık kuruluşları, geniş yönetici düzeyinde destek

sağlamalı, farklı verileri analiz edebilen iyi bir sistemin bulunduğundan emin olmalı, ölçülebilir hedefler tanımlamalı ve personelinin yeterince eğitilmesi gerekir. Piersiala (16) ise hastaneler maliyet analizlerini daha doğru yapabilmeleri için Kaynak Tüketimi Muhasebesi veya Faaliyete Dayalı Maliyetleme gibi modern maliyet muhasebesi sistemlerini başarıyla kullanabilir.

Hastane yöneticilerinin maliyet sistemlerini kullanma biçimi üzerine ABD ve Avrupa'nın bazı ülkelerinde çalışmalar yapılmıştır. Robert W. Moore tarafından (1991) California'da bulunan hastanelerdeki üst düzey yöneticilere üzerinde yürütülen bir araştırmada "Üst yöneticiler ile yöneticiler arasında özellikle maliyet muhasebesi görevleriyle ilgili alanlarda uyumsuzluklar bulunmaktadır" sonucuna ulaşılmıştır (11).

Literatür taramasında yapılan bu araştırmada hem uluslararası hem de ulusal alanda yapılan çalışmaların maliyet analizinin kullanım alanlarının belli bir kısmını içerdiği, yöneticilerin maliyet verilerini hangi alanlarda kullandıklarıyla ilgili özellikle Türkiye'de herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu nedenle yapılan bu çalışma, hastane işletmelerinde maliyet verilerinin kullanım alanlarının neler olduğu, yöneticilerin maliyet analizlerinin hangi alanlarda kullandıklarının tespit edilmesi ve alınacak stratejik kararlarda maliyet verilerinin sağlayacağı faydalar açısından literatüre önemli bir katkı sağlayacaktır.

Bu araştırma Türkiye'de faaliyet gösteren tüm farklı hastane gruplarındaki 130 yöneticiye yapılmıştır. Bu yöneticilerin %79,2'si erkek, %48,5 41-50 yaş aralığında, %48,5'nin lisans eğitimi aldıkları, %47,7'sinin idari bilimler mezunu ve büyük çoğunluğunun 10 yıl ve üzeri bir deneye sahip olduğu görülmüştür. Yöneticilerin daha sağlıklı maliyet verilerinden faydalanabilmesi için idari bilimler/sağlık yönetimi mezunu olması ve bununla ilgili gerekli eğitimi alması gerekir.

Yöneticilerin maliyet bilgilerini kullanım alanının finansal tablolar analizi, maliyet analizi ve stratejik karar verme ile ilgili değerlendirmeleri kuruluşlara göre farklılık göstermektedir (P<0,05). Bu farklılıklar özel hastanelerin diğer hastane mülkiyetlerine göre daha fazla maliyet verilerinden faydalandıklarını göstermektedir.

Özel sektörde ortalama finansal tablolar analizinde % 4,24, maliyet analizinde %3,94 ve stratejik karar verme boyutunda %4,12 oranına sahip olduğu görülmektedir. Bu durumda gösteriyor ki sağlık hizmetleri alanında özel sektör daha fazla rekabet elde edebilme imkanına sahiptir.

Yöneticilerin alınan maliyet eğitim bakımından yeterlilik düzeyi açısından finansal tablolar analizinde % 4,09, maliyet analizinde %3,76 ve stratejik karar verme boyutunda %3,90 oranına kısmen yeterli sahip olduğu görülmektedir. Buna göre hastanelerdeki yöneticilerin mali açıdan

yetersiz oldukları maliyet ve finansal eğitimine fazla ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Yüksel ve arkadaşlarının (17) yapmış olduğu bir çalışmada hastanelerde verilen hizmetlerin etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yöneticilerinin gerekli yönetsel donanımlara sahip olmaları ve yöneticilikte başarının sadece sağlık bilgisi ile sınırlı olmadığı tıbbi, idari ve mali hizmetleri kapsayan geniş bir perspektifte bilgi sahibi olunması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Akça ve arkadaşlarının (18) yapmış oldukları bir araştırmada, Kırıkkale'de araştırmanın gerçekleştirildiği sağlık kurumlarında yürütülen finansal faaliyetlerle ilgili hastane üst yönetiminin finansal ihtiyaç ve beklentilerinin belirlenmesinin yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kahyaoğlu ve arkadaşlarının (19) yapmış oldukları çalışmada da benzer sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre sağlık kurumlarında görev yapan sağlık yönetimi alanında eğitim almış yöneticilerin en belirgin eksikliklerinin muhasebe ve finansal yönetim alanında olduğu tespit edilmiştir.

Hastane işletmelerinde yöneticiler tarafından yürütüldüğü varsayılan maliyet uygulamalarında maliyet bilgilerini kullanım alanına ilişkin verilen cevaplarda yöneticilerin %43,8'i vergi açısından hizmet üretim maliyetinin hesaplanması ve hastanenin kar/zararının tespit edilmesi en fazla mali bilgilerin kullanıldığı ifade olmuştur. Bunu oranı departmanların toplam maliyetinin tespit edilmesi, ilk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımında fiyat karşılaştırmaları ve bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi takip etmektedir. Bu durumda maliyet bilgileri daha çok yasal zorunluluklar sebebiyle kullanılmıştır. Ayrıca hastanenin kar/zararının tespit edilmesinde kullanılması maliyet analizi yapılırken hala geleneksel yöntemlere başvurulduğu göze çarpmaktadır.

Yöneticilerin maliyet bilgilerini daha az kullandıkları uygulamalar ise herhangi bir hastalığın maliyetinin analiz edilmesi %24,6, maliyet-fayda, maliyet-etkililik gibi analizlerin yapılması %15,4 ve yeni bir ürün veya hizmetin kabul edilip edilmemesi kararları %14,6 oranında yer almaktadır. Bu sonuçlara göre hastane işletmelerinde maliyet analizi, maliyet fayda analizi, maliyet etkililik analizi gibi yöntemleri çok fazla tercih etmedikleri görülmektedir. Buna göre maliyet analizi yapabilecek uzman personelin olmadığı ve hastanelerin maliyet analizi yapılması konusunda herhangi bir girişimde bulunmadığı düşünülmektedir.

Sağlık hizmetleri sektöründe çalışma yılına göre maliyet bilgilerinin kullanım alanları konusunda 11-20 yıl arası çalışan yöneticilerin, maliyet analizini diğer çalışma yıllarının yer aldığı gruplarda bulunanlara göre daha fazla kullandıkları belirlenmiştir. Bu durumun ortaya çıkmasında 11-20 yıl arasında sektörel birikime sahip olan

yöneticilerin maliyet analizi gibi alanlarda yeniliklere açık olmaları ifade edilebilmektedir.

Muhasebe programını iyi kullanan yöneticiler “finansal tablo analizi” alanında maliyet bilgilerini daha sık kullanmaktadırlar. Bunun sebebi günümüzde hastane işletmelerinin, muhasebe programlarında finansal tablolar analizini kapsayacak uygulamaları zorunlu tutması olduğu belirtilebilir.

Maliyet bilgilerinin stratejik karar verme durumlarından en fazla “diğer” departmanlarda kullanıldığı görülmektedir. Diğer departmanlar bütçe planlama, strateji geliştirme ve istatistik, yönetim muhasebesi ve stratejik kararlara daha fazla önem verdiği için stratejik kararlarda maliyet bilgilerinin kullanımının yüksek çıktığı görülmüştür.

SONUÇ

Bu araştırmanın sonucunda hastane işletmelerinde maliyet bilgilerinin daha çok finansal tablo analizinin bir parçası olan ve yasal bir zorunluluktan kaynaklanan kar/zararının tespit edilmesinde, ilk madde ve malzeme ile makine ve ekipman alımındaki fiyat karşılaştırmalarında ve bilançoda yer alan varlıkların maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi işlemlerinde kullanıldığı görülmüştür.

Bu durumda yöneticilerin hastanelerde rekabet gücünü artırmak için maliyet bilgilerinden yeterli düzeyde faydalanmadıkları ve gerekli analizleri yapmadıkları anlaşılmaktadır. Bu yetersizliğin temel nedeni ise maliyet bilgilerinin hastane işletmelerinde hangi alanlarda

kullanılabileceği konusunda yeterli bilgi, beceri ve yeteneğe sahip olmadıkları, yeterli uzman personelin bulunmadığı, bunun için gerekli eğitimin verilmediği veya alınmadığı, çoğu yöneticilerin mali ve finansal alanlarda ilgili eğitim kurumundan mezun olmadıkları görülmektedir. Buna ilaveten hastane işletmelerinin maliyet analizinin yapılması konusunda herhangi bir girişimde bulunmadığı söylenebilir.

Yapılan çalışma sonucunda hastane işletmelerinde daha doğru maliyet bilgilerine ulaşılması, maliyetlerin kontrol edilmesi, düşürülmesi, stratejik yönetsel kararlarda kullanılabilmesi ve çeşitli finansal analizlerin uygulanabilmesi amacıyla hastanelerde daha fazla mali alanda uzman personelin istihdam edilerek maliyet bilgilerinin objektif bir şekilde toplanarak yöneticilerin finansal açıdan hata ve eksiklerini zamanında görüp tedbir alabilmeleri sağlanmalıdır.

Tüm hastanelerde sadece yasal zorunluluktan kaynaklanan muhasebe sistemini oluşturulmayıp hastanelerin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılabilmesi açısından finansal ve maliyet analizinin yaygınlaştırabilmesi için yöneticilere, idari personellere ve diğer tüm diğer tüm sağlık personeline maliyet bilgilerinin kullanımını hakkında gerekli farkındalık eğitimlerinin verilmesi gerekir. Ayrıca hastanelerin yalnızca tıbbi faaliyetlerinin değil aynı zamanda mali uygulamalarının da akredite edilebilmesi için gerekli kurumsal düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

1. Rorem CR. Cost analysis for hospitals. *The Accounting Review*, 1930;5(2):159-161.
2. Drury, CM. *Management and cost accounting*. Springer; 1992.
3. Carroll N, Lord JC. The growing importance of cost accounting for hospitals, *journal of health care finance*. Fall. 2016;Special Issue:171-185.
4. Barfield JT, Raiborn CA, Kinney MR. *Cost accounting, traditions and innovations*. 4th ed, South-Western Pub Hardcover;2000.
5. Simoens S, Hummelshoj L, Dunselman G et al. Endometriosis cost assessment (the endocost study): a cost-of-illness study protocol. *Gynecologic and obstetric investigation* 2011;71(3):170-176.
6. Bozdemir E. ve Taşlı M., Hastalık maliyet analizinin bibliyometrik ve doküman açısından incelemesi, *Konuralp Tıp Dergisi*, 2018;10(3): 408-419.
7. Carey K, Burgess JF. Hospital costing: experience from the VHA. *Financial Accountability Management*, 2000;16(4):(289-308).
8. Esatoğlu AE, Ağırbaş İ, Doğanay Payziner P, Akbulut Y, Göktaş B, Özatkan Y ve ark. Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi hastanelerinde maliyet analizi. *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 2010; 63(1):17-27.
9. Shepard D, Hodgkin D, Anthony Y. *Analysis of hospitals costs: a manuel for managers*. World Health Organization Report, Genova;2000.
10. Bozdemir E. *Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi ve analizi*, Gazi kitapevi, Ankara; 2019.
11. Moore RW. The influence of the hospital financial officer. *Health Care Management Rev*. 1991;16(1):57-64.
12. Weisbrod BA, Test MA, Stein LI. Alternative to mental hospital treatment: II. economic benefit-cost analysis. *Arch Gen Psychiatry*. 1980;37(4):400-405.
13. Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı, Tez Merkezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> (erişim tarihi:21/09/2018).
14. Kaplan R.S. Porter M.E. The big idea, how to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 2011;89(9):47-64.
15. Arrendondo R. Why revisit your cost accounting strategy? *Healthc Financ Manage*. 2014;68(7):68-73.

16. Piersiala L. Cost accounting for management of health services in a hospital, Acta Universitatis Lodzianis, FOE. 2017;3(329):213-225.
17. Yüksel S., Işık O., Uğurluoğlu Ö. ve Kahraman G. Hastane yöneticilerinin yönetsel beceri düzeylerinin incelenmesi, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 2016;19(3):241-254.
18. Akça N., Işık O., Sönmez S. Kırıkkale ilindeki sağlık kurumlarının finans ve maliyet departmanlarında çalışanların finansal bilgi düzeyleri”, Sağ. Perf. Kal. Derg., 2014;(8):121-145
19. Kahyaoğlu F, Yanık A. Tengilimoğlu D. Batı akdeniz bölgesi sağlık kurumları yöneticilerinde mesleki yeterliliklerinin belirlenmesine yönelik bir çalışma, Ejoboc (Electronic Journal of Vocational Colleges), 2013;3(1):15-27.